



UNIVERSIDADE DA CORUÑA

Facultad de Economía y Empresa

Trabajo de
fin de grado

Fiscalidad en la
empresa

Personalidad Física frente a
la Personalidad Jurídica

Raúl Sar García

Tutora: M^a Cruz Suárez Mallo

Grado en Ciencias Empresariales

Año 2017

Resumen

En este trabajo se trata de ofrecer una visión panorámica de la tributación en España de las actividades económicas, poniendo especial énfasis en el gravamen de la renta obtenida por las mismas. De ahí que una gran parte se dedique a analizar los impuestos que la gravan, Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades, dependiendo de la personalidad del titular de la actividad. Si observamos el panorama de la actividad empresarial actual, en el 52% de las empresas el titular es una persona física, por lo cual la mayoría tributa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El peso que en el trabajo le hemos dado a estas dos figuras viene dado por su importancia en el gravamen de la renta, la diferencia de tratamiento entre ellos y por ser las principales figuras impositivas para establecer medidas que incentiven la actividad emprendedora.

Además, de estos dos impuestos, también hacemos referencia a todas las otras figuras impositivas que pueden gravar la actividad económica y a las obligaciones tributarias formales que tienen que hacer frente los titulares de actividad económica. Esto nos permite tener una visión global de la incidencia del sistema fiscal en la actividad emprendedora, en función de la forma que adopte, del tamaño que alcance y de las actividades a las que se orienta.

Palabras clave: impuesto sobre la renta, tributación actividades económicas, forma jurídica

Número de palabras: 15.575 palabras

Abstract

This paper shows a panoramic view of the taxation in Spain of economics activities, emphasizing the tax of the income obtained for them. That's the reason that a big part of it, is dedicated to analyse the taxes that charge it, Personal Income Tax and Corporate Taxes, in function of the legal form adopted. If we look at the business landscape, in the 52% of the companies, the title holder is a natural person, that's why the majority of them are taxed by the Personal Income Tax. The importance that we gave to those two figures, came by their significance on the taxation of income tax, the different treatment between them and for being the main instrument to establish measures that provide incentives to entrepreneurial activity.

In addition to these two taxes, we study other figures that affects the economic activity and the formal tax obligations that the title holders of the activity must fulfil. This allow us to have a global view of the fiscal system influence in the entrepreneurial activity, depending on the legal form they take, the size they reach and the nature of the company's activities.

Key Words: income tax, taxation economic activities, legal form

Word number: 15.575 words

Índice

Introducción.....	9
1. Elección de la forma jurídica de la empresa.....	11
1.1 Aspectos claves en la elección: Fiscalidad.....	11
1.2 Número de empresas por tamaño y condición jurídica.....	16
2. Personalidad Física frente a la Jurídica en los tributos.....	18
2.1 Tributación del beneficio empresarial: IRPF frente a IS.....	18
2.1.1 Regímenes de determinación del rendimiento neto de actividades económicas en el IRPF: estimación directa y estimación objetiva.....	20
2.1.1.1 Ámbito de aplicación	20
2.1.1.2 Cálculo del rendimiento neto	21
2.1.1.3 Cálculo del rendimiento neto reducido.....	26
2.1.2 Determinación del rendimiento de la actividad en el IS.....	26
2.1.2.1 Régimen general del IS.....	27
2.1.2.2 Régimen especial de las entidades de reducida dimensión.....	33
2.1.3 Compensación de bases imponibles negativas	37
2.1.4 Doble imposición internacional	38
2.1.5 Pagos fraccionados.	39
2.1.6 Otras consideraciones con respecto al IRPF.	41
2.2 Impuesto sobre las actividades económicas	43
2.3 Impuesto sobre el valor añadido	45
2.4 Imposición sobre la riqueza.....	48
2.4.1 Impuesto sobre el Patrimonio	48

2.4.2	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones	49
2.5	Otros impuestos.....	50
3.	Las Obligaciones fiscales de las empresas.....	51
4.	Tributación e incentivos fiscales.....	54
	Conclusiones	58
	Bibliografía.....	60
	Normativa	63

Índice de figuras

Figura 1: Personalidad Jurídica de las empresas	16
Figura 2: Distribución del tamaño empresarial en función de su forma jurídica....	17
Figura 3: Evolución del número de declaraciones de Estimación Objetiva y Directa (2009 – 2014)	23
Figura 4: Variación del número de liquidaciones en Estimación Objetiva	25
Figura 5: Tiempo de gestión en horas para el año 2015.....	53
Figura 6: Tipo impositivo medio	54

Índice de tablas

Tabla 1: Escala imponible general estatal de 2016.....	13
Tabla 2: Tipos máximos aplicables por Comunidad Autónoma y Tipo máximo Consolidado	14
Tabla 3: Distribución de las formas jurídicas en función del tamaño	16
Tabla 4: Escala imponible del ahorro consolidada de 2016	19
Tabla 5: Fases liquidación de la estimación objetiva	22
Tabla 6: Número de liquidaciones por modelo de estimación de actividades económicas (2009 – 2014)	24
Tabla 7: Porcentajes del número de declaraciones por tipo de método de estimación respecto del total (2009 – 2014)	24
Tabla 8: Porcentajes de la estimación objetiva en función de las actividades.....	25
Tabla 9: Clasificación de las PYMES.....	34
Tabla 10: Cifra de Negocios en millones de euros, en función del número de empleados.....	34
Tabla 11: Distribución del tamaño de las empresas por la cifra de negocio	35
Tabla 12: Mínimos Personales y Familiares 2016.....	42
Tabla 13: Coeficiente de Ponderación	45
Tabla 14: Cálculo de la cuota	47
Tabla 15: Cuota a ingresar, a compensar o devolver.....	47
Tabla 16: Resumen de las obligaciones fiscales por realizar actividades económicas	51
Tabla 17: Resumen de las obligaciones formales de las personas físicas.....	52
Tabla 18: Resumen de las obligaciones formales de las entidades	52
Tabla 19: Presupuestos de beneficios fiscales por conceptos en el IRPF, en millones de euros y número de beneficiarios (2013 – 2017)	56

Abreviaturas

CC.AA.: Comunidades Autónomas
DGIPPYME: Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa
DIRCE: Directorio Central de Empresas
DT: Disposición Transitoria
IAE: Impuesto de Actividades Económicas
IGIC: Impuesto General Indirecto Canario
INE: Instituto Nacional Estadístico
IP: Impuesto sobre el Patrimonio
IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS: Impuesto sobre Sociedades
ISD: Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
ITP y AJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados
IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido
I+D+i: Investigación, desarrollo e innovación
LGT: Ley General Tributaria
LHL: Ley de Haciendas Locales
LIP: Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS: Ley del Impuesto sobre Sociedades
LISD: Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
LSC: Ley de Sociedades de Capital
PGC: Plan General Contable
PYME: Pequeña y Mediana Empresa
RIRPF: Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
RIS: Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

Introducción

El ejercicio de una actividad económica, llevará aparejado una serie de obligaciones fiscales. El conocimiento de las mismas es de vital importancia para quienes realicen una actividad de esta naturaleza, ya que pueden influir en distintos tipos de decisiones que tienen que adoptar en el desarrollo de su actividad. Por tanto, trataremos de proporcionar una visión global de estas obligaciones.

Cabe preguntarse que considera el legislador como actividad económica. La respuesta a esta pregunta está recogida en el artículo 5 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), en el cual se establece como actividad económica, *“la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*.

El beneficio obtenido de una actividad empresarial o profesional es un indicador de capacidad de pago que será objeto de gravamen en los impuestos sobre la renta. Al igual de lo que sucede en otros países de la Unión Europea, en España existen dos impuestos que se reparten la tributación de la renta de actividades económicas (empresariales y profesionales). Por un lado, tenemos el Impuesto de Sociedades que gravará a las sociedades y demás entidades con personalidad jurídica (artículo 1 de la LIS). Por otra parte, tenemos el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas regulado por la Ley 35/2006 (en adelante LIRPF), que grava la renta del empresario individual persona física (Paredes Gómez, 2006).

La personalidad es el elemento clave a la hora de determinar cuál será el impuesto aplicado por la generación de rentas. En función de si se es una entidad con personalidad jurídica o se es una persona física ejerciendo una actividad económica, será de aplicación uno u otro impuesto con las diferencias que llevan aparejadas en su regulación. Estas diferencias, no se circunscriben exclusivamente a la tributación de la

renta empresarial, sino que, en función de la forma jurídica adoptada, existirán otras en la aplicación del resto de impuestos que afectan al ejercicio de la actividad económica.

Aunque como veremos, el cálculo del rendimiento neto de las actividades económicas en el método de estimación directa en IRPF sigue, con limitadas excepciones las reglas del IS, con el objetivo de una mayor neutralidad del gravamen de las rentas de las actividades económicas, sin embargo, no se alcanza la misma dada la distinta naturaleza de estas dos figuras impositivas, como destacaremos a lo largo de una buena parte de este trabajo.

La diferencia de tributación también se produce en función del tamaño de la actividad económica. Así, en el IRPF existe para actividades empresariales de pequeña dimensión un régimen de estimación objetiva y un régimen de estimación directa simplificada, a los que nos referiremos al analizar el IRPF. Lo mismo sucede en el IS con el régimen especial de empresas de reducida dimensión.

Además de especificar estas diferencias también vamos a fijarnos en algunos de los beneficios fiscales más relevantes en relación con el impulso de las actividades económicas. Con todo ello, queremos poner de relieve no sólo el gravamen de este tipo de actividades, sino también la utilización del sistema fiscal como un instrumento para estimular el desarrollo de las actividades emprendedoras.

1. Elección de la forma jurídica de la empresa

1.1 Aspectos claves en la elección: Fiscalidad

Ante la dualidad en la tributación de la renta que se deriva del ejercicio de actividades económicas, cabe preguntarse si este hecho influye a la hora de decidir cuál va a ser la personalidad con la que se va a ejercer la actividad. Dentro de las estrategias analizadas por parte de los empresarios, que los encaminen a la consecución de sus objetivos empresariales, se encuentra la estrategia fiscal, que, en el momento previo al inicio de citada actividad, se centrará principalmente al estudio de cuál es la forma jurídica que arroja más ventajas económicas desde un punto de vista fiscal (Amado Guirado, 2014).

Nos encontramos por tanto ante una situación en la que nos planteamos si el IS y el IRPF son neutrales impositivamente, es decir, si alteran o no el comportamiento de los agentes económicos, en materia de elección de la forma jurídica. Deberíamos plantearnos, por tanto, si la carga tributaria efectiva soportada derivada de la aplicación del impuesto correspondiente, es diferente en función de la forma jurídica elegida (Paredes Gómez, 2006).

A la hora de determinar las características del impuesto que se aplicará a cada empresa, ha de decirse que no solo será clave la forma jurídica adoptada, si no que tal como recoge Paredes Gómez (2006), serán también importantes la dimensión y la actividad desarrollada, puesto que en función de las mismas se aplicarán, o no, unos regímenes y modalidades diferentes.

Analicemos pues el tipo impositivo en función del impuesto que resulte aplicable. En el Impuesto de Sociedades, el tipo general de gravamen es un tipo fijo, y será de un 25% en el año 2016, tal como recoge el artículo 29.1 de la LIS. Este tipo se verá reducido al 15%, durante los dos primeros períodos impositivos en que la base imponible sea positiva, cuando nos encontremos en el caso de entidades de nueva creación que inicien una nueva actividad económica.

En el caso del Impuesto sobre las Rentas de las Personas físicas, el tipo impositivo no será fijo, sino que se aplicarán unas escalas progresivas por tramos, lo que quiere decir que según avancemos por los tramos establecidos, el tipo de gravamen a aplicar será mayor (Amado Guirado, 2014).

Hemos de tener en cuenta, que en el IRPF las rentas del contribuyente se clasificarán según su procedencia. Así pues, distinguiremos la renta general y la renta del ahorro. En el artículo 46 de la LIRPF se establece que formarán parte de la renta del ahorro, los rendimientos del capital mobiliario (art. 25.1, 2 y 3 LIRPF) y las ganancias y pérdidas patrimoniales que se pongan de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales.

Por otra parte, la renta general incluye aquellas rentas que no están incluidas en las rentas del ahorro (art. 45 LIRPF), por consiguiente, es en esta base donde se computan las rentas derivadas de actividades económicas. Esta división de las rentas obtenidas por el contribuyente, es una variante de los denominados impuestos duales sobre la renta, en los que se separan por un lado las rentas salariales (salarios y pensiones) y por otro las rentas del capital (beneficios, intereses y ganancias del capital), gravando las primeras a una tarifa progresiva y las segundas a un tipo proporcional (Picos Sánchez & Gago Rodríguez, 2004).

Hay que tener en cuenta las diferencias que se introducen por la cesión de impuestos en las CCAA del régimen de financiación común, puesto que, mientras que en el impuesto sobre sociedades no hay ningún tipo de cesión a las CCAA, en el IRPF se encuentra cedido parcialmente, el 50% de la cuota líquida correspondiente a los residentes en la correspondiente Comunidad Autónoma y competencias normativas (artículo 46.1 de la Ley 22/2009) en relación con: la escala autonómica aplicable a la base liquidable general, la cuantía del mínimo personal y familiar aplicable para el cálculo del gravamen autonómico y el establecimiento de deducciones propias en la cuota íntegra autonómica.

El establecimiento por parte de cada Comunidad Autónoma de su escala de gravamen, provocará diferencias en el tipo de gravamen en función del territorio en que se asiente la actividad, pudiendo afectar a la hora de la elección del territorio en el que va a establecer su sede. A la hora de intentar analizar el tipo marginal máximo consolidado, nos encontramos con la problemática de que las escalas autonómicas no mantienen el mismo número de tramos que la escala estatal (Tabla 1), ni entre ellas, existiendo notables diferencias entre los tramos aplicables en cada Comunidad. Como lo que queremos conocer es el tipo marginal máximo consolidado, cogeremos el último tramo de cada escala autonómica

Tabla 1: Escala imponible general estatal de 2016

Base liquidable (Hasta euros)	Cuota íntegra (Euros)	Resto base liquidable (Euros)	Tipo aplicable (Porcentaje)
0,00	0,00	12.450,00	9,50
12.450,00	1.182,75	7.750,00	12,00
20.200,00	2.112,75	15.000,00	15,00
35.200,00	4.362,75	24.800,00	18,50
60.000,00	8.950,75	En adelante	22,50

Fuente: LIRPF

Como se puede ver en la Tabla 2, el tipo marginal máximo aplicado, variará entre el 43,50 % hasta el 48,00 %. Analizando detenidamente la tabla, podemos afirmar que Cantabria es la Comunidad que grava más a las rentas que se hallan por encima de 90.000,01 euros, mientras que la Comunidad de Madrid, es la que aplica un menor tipo impositivo, pues el tipo marginal autonómico es de 21,00% aplicado a las rentas mayores de 53.407,20 euros, (hay comunidades con un tipo inferior hasta los 60.000 euros, pero a partir de los mismos el tipo aplicable es mayor en todo caso).

Tabla 2: Tipos máximos aplicables por Comunidad Autónoma y Tipo máximo Consolidado

Comunidad Autónoma	Base liquidable (Desde euros)	Tipo aplicable (Porcentaje)	Tipo Consolidado (Porcentaje)
Andalucía	120.000,00	25,50	48,00
Aragón	150.000,00	25,00	47,50
Principado de Asturias	175.000,00	25,50	48,00
Islas Baleares	175.000,00	25,00	47,50
Canarias	90.000,01	24,00	46,50
Cantabria	90.000,01	25,50	48,00
Castilla la Mancha	60.000,00	22,50	45,00
Castilla y León	53.407,20	21,50	44,00
Cataluña	175.000,20	25,50	48,00
Extremadura	120.200,00	25,00	47,50
Galicia	60.000,00	22,50	45,00
Comunidad de Madrid	53.407,20	21,00	43,50
Región de Murcia	60.000,00	23,50	46,00
La Rioja	120.000,00	25,50	48,00
Comunidad Valenciana	175.000,20	23,48	45,98

Fuente: LIRPF y normativa autonómica IRPF

Tal como dice Paredes Gómez (2006), la diferencia entre el tipo marginal máximo del IRPF y el tipo marginal máximo del IS nos sirve para valorar la existencia de un fallo de neutralidad. Sin entrar en diferencias más profundas entre un impuesto y otro, como las deducciones aplicables en un caso u otro, ya podemos ver que, para las actividades económicas que nos vayan a producir un rendimiento elevado, será más beneficioso fiscalmente la constitución de una entidad con personalidad jurídica que tribute por IS que actuar como empresario individual y tributar por IRPF.

Además del aspecto fiscal, a la hora de escoger la forma legal a adoptar al poner en marcha una actividad económica, hay otras consideraciones a tener en cuenta, (Domingo Pérez, 2007). De hecho, quizás el aspecto fiscal no es el más relevante en los momentos iniciales de una actividad económica, aunque se irá volviendo cada vez

más importante conforme el negocio crezca. Dicho esto, los otros aspectos a tener en cuenta son:

- El número de socios que intervienen en la creación de una empresa. Cuando hay varias personas implicadas, sería recomendable constituir una sociedad.
- La responsabilidad a asumir en el negocio. Esta es sin duda uno de los aspectos más relevantes a la hora de establecer cuál es la forma legal a asumir. O bien se tendrá responsabilidad ilimitada a la hora de responder de las obligaciones contraídas, con los bienes presentes y futuros, como en el caso de las personas físicas, o bien se tendrá responsabilidad limitada a los bienes aportados, como en el caso de las sociedades limitadas o anónimas.
- Los costes tanto iniciales derivados de los tramites de constitución, como los costes derivados de la forma elegida, puesto que las obligaciones registrales de las sociedades suponen unos costes mayores que los asumidos por las personas físicas.
- El volumen de operaciones previsibles. Este aspecto influirá, como se dijo anteriormente, en el estudio de la tributación, pero individualmente también adquiere relevancia, puesto que, en función de la dimensión económica del proyecto a desarrollar, será más conveniente o no, una forma u otra, (Todolí Cervera, 2013).
- Domingo Pérez (2007), nos menciona otro factor a tener en cuenta, y es el aspecto de la sucesión del negocio y su tributación. Esto es relevante, debido a que el peso que tienen las pequeñas y medianas empresas en el tejido empresarial español, hace que sea un aspecto a tener en cuenta.

1.2 Número de empresas por tamaño y condición jurídica

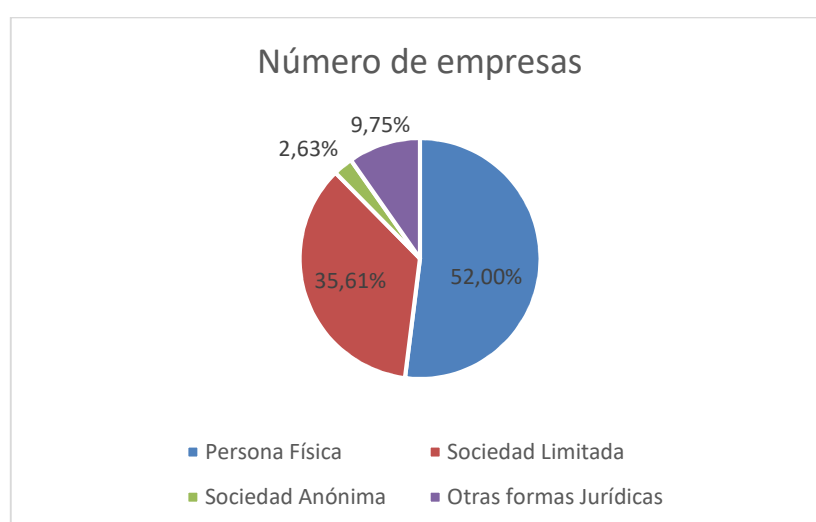
Atendiendo a la distribución de la condición jurídica de las empresas españolas, podemos ver que, la persona física es la forma predominante, seguida de la sociedad limitada (Tabla 3). Como se puede apreciar en la Figura 1, las personas físicas representan el 52% del total, es decir, la mayoría de las empresas españolas tributa por IRPF.

Tabla 3: Distribución de las formas jurídicas en función del tamaño

Formas Jurídicas	Micro sin asalariados	Micro (1 – 9)	Pequeñas (10 – 49)	Medianas (50 – 249)	Grandes (250 y más)	Total
Persona Física	1.156.866	519.262	5.008	0	0	1.681.136
Sociedad Limitada	434.321	626.075	79.869	9.581	1.418	1.151.264
Sociedad Anónima	27.199	31.699	18.145	6.223	1.755	85.021
Otras formas Jurídicas	171.861	126.413	12.619	3.606	786	315.285
Total	1.790.247	1.303.449	115.641	19.410	3.959	3.232.706

Fuente: Retrato de la Pyme (DIRCE a 1 de enero de 2016)

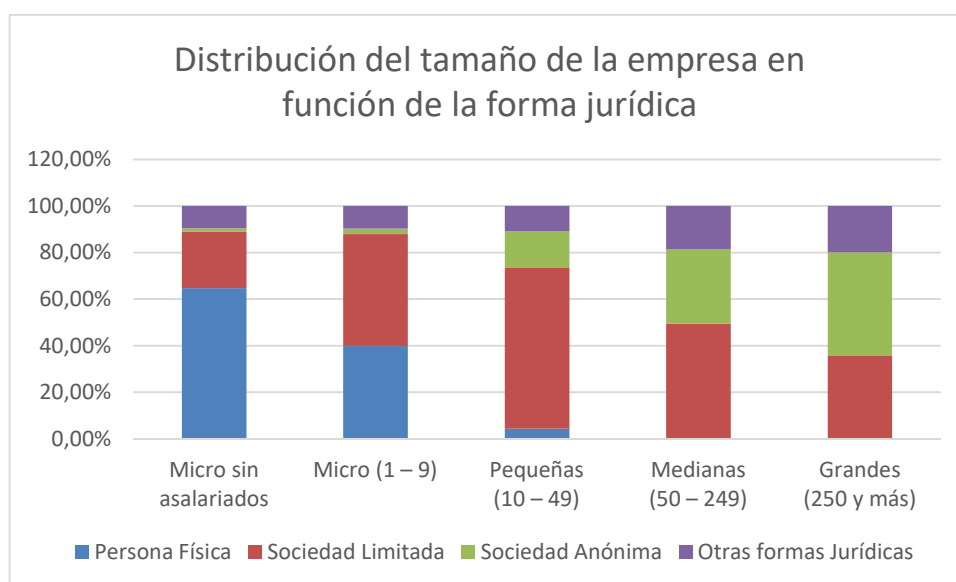
Figura 1: Personalidad Jurídica de las empresas



Fuente: Elaboración propia con base en los datos de Retrato de la Pyme (DIRCE a 1 de enero de 2016)

Si nos fijamos en la forma jurídica atendiendo al tamaño de la empresa (Figura 2), vemos que, en las microempresas sin asalariados, las personas físicas son la mayoría, mientras que, en las microempresas con trabajadores, pequeñas y medianas empresas la sociedad limitada es la que domina el panorama empresarial, sobre todo en la pequeña empresa. La sociedad anónima, por el contrario, empieza a tener cifras significativas a partir de la pequeña empresa, siendo la forma jurídica predilecta en el caso de las grandes empresas.

Figura 2: Distribución del tamaño empresarial en función de su forma jurídica



Fuente: Elaboración propia con base en los datos de Retrato de la Pyme (DIRCE a 1 de enero de 2016)

2. Personalidad Física frente a la Jurídica en los tributos

2.1 Tributación del beneficio empresarial: IRPF frente a IS

Como ya se ha mencionado anteriormente, en función de la personalidad de la empresa, el rendimiento generado por la actividad económica, tributará bien por el IRPF, para las personas físicas, o por el IS para aquellos que tengan personalidad jurídica. Analicemos las diferencias y similitudes entre ambos impuestos.

Hemos de conocer la manera en la que se estima el rendimiento de las actividades económicas. Aquí nos encontramos con que la LIRPF en su artículo 28.1 nos remite a las normas del IS, a la hora de determinar el importe del rendimiento neto de las actividades económicas, sin perjuicio de las reglas específicas contenidas en ella.

El régimen general a la hora de obtener el importe de la base imponible del IS es el método de estimación directa (artículo 10.2 LIS), y el cálculo partirá del resultado contable del ejercicio, sobre el cual se practicarán ajustes extracontables siguiendo los preceptos contenidos en la LIS, debido a las discrepancias existentes entre la normativa contable y fiscal. Existe un régimen especial, en el que la base imponible se determina mediante el método de estimación objetiva, y es el de las entidades navieras.

En el caso del empresario persona física, la determinación de los rendimientos será, con carácter general, por el método de estimación directa (artículo 30.1 LIRPF), ya sea en su modalidad normal o simplificada, y en aquellas actividades económicas determinadas por el Ministerio de Hacienda, el método de estimación objetiva.

Antes de analizar pormenorizadamente cada caso, hemos de señalar una diferencia existente entre el rendimiento neto de las actividades económicas de las personas físicas y en el caso de las personas jurídicas. Esta diferencia aparece recogida en el artículo 28.2 de la LIRPF, y nos dice que las ganancias o pérdidas patrimoniales de los

elementos afectos a las actividades económicas, no se incluirán en el rendimiento neto de las actividades económicas, sino que se calcularán conforme a las normas de las ganancias y pérdidas patrimoniales (Sánchez Pino & Martínez Gálvez, 2016).

Estos bienes afectos, están recogidos en el artículo 29 de la LIRPF y en el artículo 22 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante RIRPF), los necesarios para la obtención de los rendimientos de la actividad. Estas ganancias o pérdidas patrimoniales, se incluyen en la Base Imponible del Ahorro y por tanto tributarán según la escala de la Tabla 4. En el caso del IS, al partir del resultado contable en el que se incluyen estas ganancias o pérdidas patrimoniales, todo formará parte de la masa del rendimiento neto derivado de la actividad. Así pues, mientras estas ganancias tributarán al tipo proporcional del 25% en el IS, en el IRPF tributarán como máximo a un tipo marginal del 23%.

Tabla 4. Escala imponible del ahorro consolidada de 2016

Base liquidable del ahorro (Hasta euros)	Cuota íntegra (Euros)	Resto base liquidable del ahorro (Hasta euros)	Tipo aplicable (Porcentaje)
0,00	0,00	6.000,00	19,00
6.000,00	1.140,00	44.000,00	21,00
50.000,00	10.380,00	En adelante	23,00

Fuente: LIRPF

Sabiendo que las ganancias y pérdidas patrimoniales, derivados de la transmisión efectiva de elementos patrimoniales, en el IRPF se integran en la Base Imponible del Ahorro, y que los rendimientos de las actividades económicas forman parte de la Base Imponible General, el empresario individual estará sometido a tipos impositivos diferentes en el ejercicio de su actividad, a diferencia de una entidad sujeta al IS que está sometida a un único tipo impositivo (Paredes Gómez, 2006).

2.1.1 Regímenes de determinación del rendimiento neto de actividades económicas en el IRPF: estimación directa y estimación objetiva.

2.1.1.1 Ámbito de aplicación

El método de estimación directa normal, se aplicará a todas los contribuyentes que no estén incluidos en el régimen de estimación directa simplificada, o que hayan renunciado al mismo

El método de estimación directa simplificada se aplicará a aquellas actividades que estén fuera del ámbito de aplicación del régimen de estimación objetiva, o que el contribuyente haya renunciado a su aplicación (artículo 32.2 RIRPF), y cuyo importe neto de la cifra de negocios no supere los 600.000 euros en el año inmediato anterior (artículo 30.1 LIRPF).

El método de estimación objetiva, será de aplicación a las actividades empresariales que se determinen en la Orden Ministerial que regula la misma. Dentro de estas actividades empresariales, se diferenciarán las agrícolas y ganaderas del resto. Además, es necesario que no superen las cuantías máximas en relación a volumen de rendimientos íntegros o de compras (artículo 31.1 LIRPF y DT 32 LIRPF). Estos límites se han ido reduciendo, con el objetivo de restringir este método de determinación de la base imponible, tal como recoge Vaquero García (2016). En esta misma línea, a partir del 1 de enero de 2016, el método de estimación objetiva, no podrá aplicarse a las actividades que se incluyen en las divisiones 3, 4 y 5 de la sección primera de las tarifas del Impuesto de Actividades Económicas, sobre las que se aplicaba un tipo de retención del 1% según el artículo 101.5.d LIRPF. (Vidal Martí, 2017)

La relación entre estos regímenes es de incompatibilidad para el caso de que un sujeto realice varias actividades, tal como se establece en el art. 28.3 del RIRPF entre la estimación directa normal y la simplificada y el artículo 33 RIRPF entre la estimación directa y la objetiva.

2.1.1.2 Cálculo del rendimiento neto

A continuación, se especifica la forma de determinar el rendimiento neto por los tres métodos señalados, haciendo especial énfasis en abordar de forma detallada el caso de la estimación objetiva dada su singularidad.

Estimación directa normal:

El rendimiento neto se determinará atendiendo al conjunto de las actividades económicas del contribuyente, (artículo 28.1 LIRPF). El cálculo se hará minorando los ingresos obtenidos en la cuantía de los gastos deducibles y las reducciones aplicables.

Los ingresos serán aquellos que deriven de las ventas y de la prestación de servicios, objeto de la actividad, así como las subvenciones e ingresos financieros entre otros (Álvarez Barbeito, 2008).

Con respecto a los gastos deducibles, en el artículo 30.2 LIRPF, vienen recogidas una serie de especialidades con respecto a las normas recogidas en el IS, a las cuales se remite el IRPF a la hora del cálculo del rendimiento de las actividades económicas.

Estimación directa normal simplificada:

Es una variante de la estimación directa normal, presentado las siguientes particularidades (art. 30 RIRPF):

1. Las amortizaciones del inmovilizado material se realizarán de forma lineal y según la tabla de amortización simplificada.
2. Las provisiones deducibles y gastos de difícil justificación, se cuantificarán como el 5% del rendimiento neto, con el límite 2000 euros anuales. Es incompatible con la reducción contenida en el artículo 32.2. 1º LIRPF, de minoración de los rendimientos netos.

Estimación objetiva:

El rendimiento neto de las actividades económicas, se efectuará mediante la imputación a cada actividad, de los signos, índices o módulos determinados por el ministerio de economía. (artículo 31.2 LIRPF).

A la hora de realizar su cálculo, el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, desarrollará mediante Orden Ministerial anual el método de estimación objetiva (para el año 2016 la Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre). El desarrollo del método de estimación objetiva mediante una Orden Ministerial, y no por una norma con rango de Ley. Esto ha provocado el cuestionamiento de la estimación objetiva por incumplir el principio de reserva de ley, el cual dice que determinadas materias solo pueden regularse mediante normas con rango de Ley, entre las cuales se encuentran los tributos, (Camarena Gutiérrez, 2009). Sin embargo, tal como recoge Vaquero García (2016), *“la exigencia de este principio no debe implicar que una ley regule el tributo en todos sus extremos, sino que se permite otra normativa de rango inferior, para otros elementos integrantes del tributo”*.

El rendimiento del conjunto de las actividades del contribuyente, será la suma de los rendimientos netos reducidos obtenidos tal como se recoge en la Tabla 5 .

Tabla 5: Fases liquidación de la estimación objetiva

Fase	Contenido	Resultado
1	Número de módulos multiplicado por la cuantía de los módulos.	Rendimiento neto previo
2	Al rendimiento neto previo se le restan un conjunto de cuantías procedentes de los incentivos al empleo (no aplicables a las actividades agrícolas y ganaderas), y a la inversión (amortizaciones).	Rendimiento neto minorado
3	Aplicación de los índices correctores, que correspondan a la actividad, al rendimiento neto minorado.	Rendimiento neto de módulos

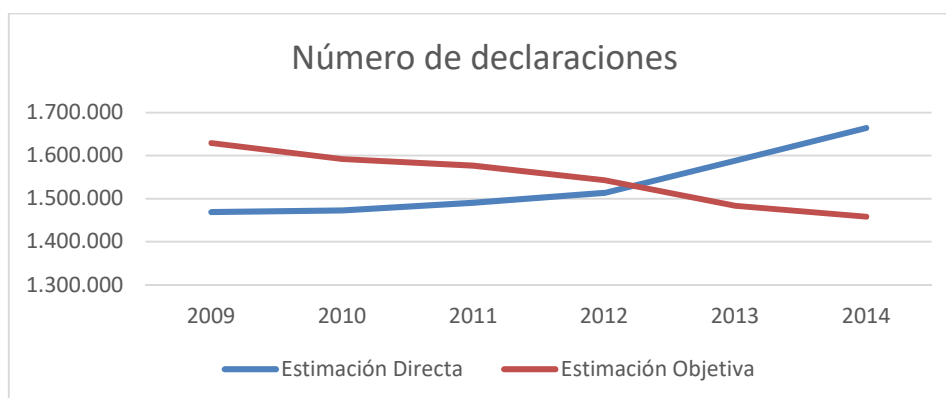
4	El rendimiento neto de módulos, puede verse reducido por gastos extraordinarios u otros, así como una reducción del 5%.	Rendimiento neto de la actividad
5	Aplicación de las reducciones por rendimiento irregulares si procede su aplicación.	Rendimiento neto reducido

Fuente: (Vaquero García, 2016) y (Sánchez Pino & Martínez Gálvez, 2016)

El método de estimación objetiva, reduce los costes de gestión y cumplimiento desde la perspectiva de la administración, aunque los efectos en términos de eficiencia impositiva son cuanto menos cuestionables, puesto que a fin de cuentas se está determinando el rendimiento de la actividad de manera estimativa, no atendiendo a la realidad, lo que beneficia a las actividades económicas que lo aplican. Así, la administración se garantiza un cierto nivel de recaudación a cambio de un coste de gestión y control relativamente pequeños (Vaquero García, 2016).

Como podemos apreciar en la Tabla 6, en los últimos 6 años con datos disponibles, la tendencia está siendo la reducción del número de declaraciones determinadas a través del método de estimación objetiva, y está aumentando el número de declaraciones elaboradas mediante la estimación directa. Esta tendencia seguirá así a la vista de las reformas implantadas, tal como ya se ha dicho, y será aún mayor a partir del 2018, que será cuando entren en vigor los nuevos límites que restringen aún más el uso de la estimación objetiva.

Figura 3: Evolución del número de declaraciones de Estimación Objetiva y Directa (2009 – 2014)



Fuente: Estadísticas de los declarantes (AEAT, 2017)

Tabla 6: Número de liquidaciones por modelo de estimación de actividades económicas (2009 – 2014)

Concepto	2009	2010	2011	2012	2013	2014
E. Directa	1.468.812	1.472.600	1.490.332	1.513.800	1.588.341	1.664.628
E. Obj. no Agrícola	605.073	578.260	561.919	542.069	496.929	475.417
E. Obj. Agrícola	1.024.198	1.013.754	1.015.007	1.001.370	986.790	982.821
E. Objetiva total	1.629.271	1.592.014	1.576.926	1.543.439	1.483.719	1.458.238
TOTAL	3.098.083	3.064.614	3.067.258	3.057.239	3.072.060	3.122.866

Fuente: Estadísticas de los declarantes (AEAT, 2017)

En la Figura 3, podemos apreciar lo anteriormente dicho, la caída del número de declaraciones determinadas por la estimación objetiva y el aumento en consecuencia de las calculadas por estimación directa. Así pues, mientras que, en el año 2009, las declaraciones calculadas por estimación directa representaban el 47,41% del total, en el año 2014, ya representaban el 53,30% (Tabla 7). Es en el año 2013, cuando las declaraciones estimadas por el método directo sobrepasan a las calculadas por el método objetivo.

Tabla 7: Porcentajes del número de declaraciones por tipo de método de estimación respecto del total (2009 – 2014)

Concepto	2009	2010	2011	2012	2013	2014
E. Directa	47,41	48,05	48,59	49,52	51,70	53,30
E. Obj. no Agrícola	19,53	18,87	18,32	17,73	16,18	15,22
E. Obj. Agrícola	33,06	33,08	33,09	32,75	32,12	31,47
E. Objetiva total	52,59	51,95	51,41	50,48	48,3	46,70
TOTAL	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Fuente: Estadísticas de los declarantes (AEAT, 2017)

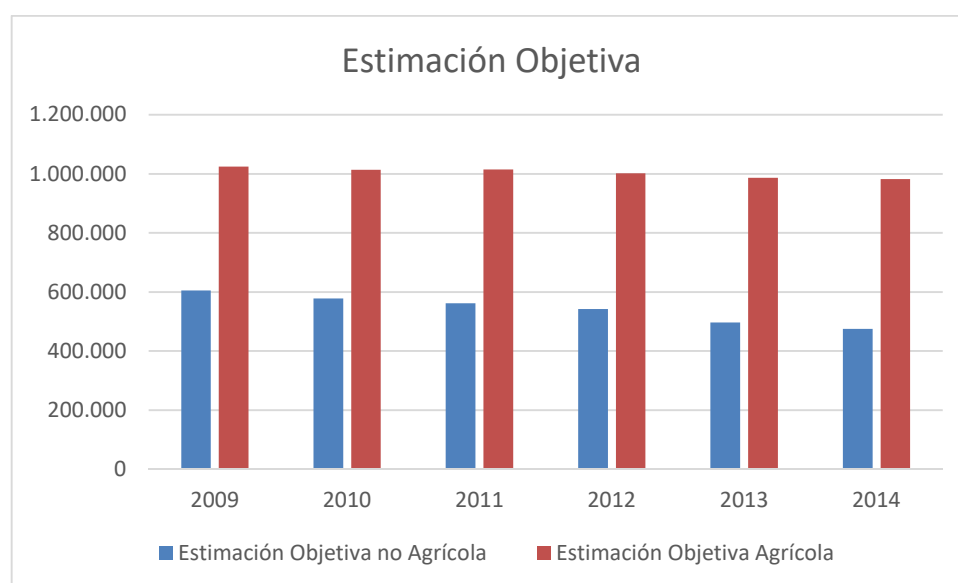
Si analizamos la estimación objetiva, podemos ver que, aunque disminuyen tanto en las actividades agrícolas como en las no agrícolas, la reducción en las no agrícolas es mucho mayor, pasando estas últimas de 605.073 declaraciones en el 2009 a las 475.417 declaraciones en el 2014 (Tabla 6), mientras que las primeras pasan de 1.024.198 declaraciones en 2009 a las 982.821 declaraciones del 2014. Esta reducción se puede apreciar en la Figura 4, donde se aprecia que la tendencia de caída es mucho mayor en las actividades no agrícolas. En la Tabla 8, podemos ver como las declaraciones de estimación objetiva de actividades agrícolas ganan peso respecto a las no agrícolas, pasando del 62,86% en 2009, al 67,40% en el año 2014.

Tabla 8: Porcentajes de la estimación objetiva en función de las actividades

Concepto	2009	2010	2011	2012	2013	2014
E. Obj. no Agrícola	37,14	36,32	35,63	35,12	33,49	32,60
E. Obj. Agrícola	62,86	63,68	64,37	64,88	66,51	67,40
E. Objetiva total	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00	100,00

Fuente: Estadísticas de los declarantes (AEAT, 2017)

Figura 4: Variación del número de liquidaciones en Estimación Objetiva



Fuente: Estadísticas de los declarantes (AEAT, 2017)

2.1.1.3 Cálculo del rendimiento neto reducido

Al rendimiento neto calculado según cualquiera de los métodos anteriormente explicados, le serán de aplicación una serie de reducciones recogidas en el artículo 32 de la LIRPF.

Reducción por rendimientos irregulares, entendiendo como tales, los que tienen un período de generación superior a dos años, así como aquellos que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma irregular (artículo 25 del RIRPF). La minoración será de un 30%, siempre que se imputen en un único período impositivo, y con el límite de 300.000 euros anuales.

Reducción por el inicio de una actividad económica, siempre que calculen el rendimiento neto por estimación directa, siempre que la cifra de los rendimientos netos no supere los 100.000 euros anuales y que más del 50% de los ingresos, no procedan de una persona o entidad de los que hubiera obtenido ingresos antes de iniciar la actividad. Esta reducción será del 20% durante el primer período impositivo en que sea positivo el resultado y en el período siguiente, (Albi, Paredes, & Rodríguez Ondarza, 2015).

Reducción para contribuyentes con rentas no exentas inferiores a 12.000 euros, de 1.620 euros anuales. Cuando la renta esté por debajo de los 8.000 euros anuales, se minorará la reducción en 0,405 euros, por cada euro adicional a los 8.000 euros que haya hasta los 12.000 euros.

2.1.2 Determinación del rendimiento de la actividad en el IS

Como ya se ha comentado, el impuesto de sociedades, grava a las personas jurídicas. Las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, representan una excepción, ya que tributarán por el régimen de atribución de rentas regulado en los artículos 86 a 90 del LIRPF, (Málvarez Pascual, 2016).

A continuación, nos referiremos a algunos de los aspectos más destacados en relación al cálculo del impuesto sobre sociedades, que salvo las excepciones señaladas se

aplican en el cálculo del rendimiento de la actividad económica por el método de estimación directa del IRPF.

2.1.2.1 Régimen general del IS

La determinación de la base imponible se facilita de gran manera, al vincularse su cálculo al beneficio contable, puesto que las empresas tienen la obligación de llevar una contabilidad ordenada y adecuada a la actividad, tal como se recoge en el artículo 25 del Código de Comercio, (Jerez Barroso, 2011). Así pues, el resultado contable debe ajustarse a los preceptos del Código de Comercio y otras normas complementarias (LSC, PGC ...).

Las diferencias entre la base imponible y el resultado contable, tienen su origen en que los destinatarios y los fines de la contabilidad y fiscalidad son diferentes. Mientras la primera lo que pretende es la de mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado de la empresa (artículo 34.2 Código de Comercio), la segunda pretende gravar la capacidad económica (Málvarez Pascual, 2016).

Nos encontramos entonces, con que, a la hora del cálculo de la base imponible del Impuesto de Sociedades, tenemos una interacción entre la normativa contable y fiscal. La LIS, nos remite de forma genérica, a las normas contables, y regulará aquellos aspectos en los que sea necesario establecer efectos diferentes o superar la insuficiencia de las mismas. Pese a esta remisión a la normativa contable, en caso de conflicto con la norma fiscal, será esta última la que prevalezca, aceptando lo dispuesto en la norma contable cuando la normativa fiscal no indique otra cosa (Rodríguez Ondarza, Rojí Chandro, Rojí Pérez, & Sánchez González, 2014).

Las correcciones que se efectúan a la hora de calcular la base imponible, se conocen como ajustes extracontables, y podrán ser positivos o negativos en función, de si a la hora de obtener la base imponible, aumentan o disminuyen el resultado contable, (Álvarez Martínez, Jiménez Compaired, & Ruiz Baña, 2015). La clasificación usual de estos ajustes es en diferencias permanentes o temporarias. En el primer caso, las diferencias entre las normativas, se mantienen con el paso del tiempo, es decir, no

influyen o revierten en períodos impositivos futuros. En el segundo caso, las diferencias supondrán una incidencia en la carga impositiva de ejercicios futuros (Albi, Paredes, & Rodríguez Ondarza, 2015).

Otra clasificación, es la que aparece recogida por Rodríguez Ondarza, Rojí Chandro, Rojí Pérez, & Sánchez González (2014), en la que estos ajustes se agrupan en función del origen de los mismos:

- Diferencias de imputación: La normativa fiscal permite criterios de imputación alternativos al devengo contable para algunos ingresos y gastos.
- Diferencias de calificación: Deriva de la diferente consideración de algunos ingresos y gastos contables, que pueden no ser considerados ingresos y gastos fiscales, o que la norma fiscal imponga unas limitaciones a su deducibilidad.
- Diferencias de valoración: En ciertas operaciones, la valoración fiscal y cuantificación monetaria, difiere de la contable.

A continuación, analizaremos los aspectos relevantes a la hora de determinar la base imponible:

Imputación temporal (artículo 11 de la LIS):

La imputación de los gastos e ingresos será acorde principio de devengo que coincide con el criterio contable. Lo que significa, tal como dice Málvarez Pascual (2016), que *“las transacciones se han de registrar cuando se produzca, con independencia de la fecha de cobro o pago”*. En el caso de que el contribuyente aplique un criterio diferente a la del devengo, con el objetivo de mostrar una imagen fiel, para que esta imputación tenga efectos fiscales, deberá ser aprobada previamente por la Administración Tributaria. Esta regulación fiscal pretende evitar la manipulación de la cifra del resultado, acogiéndose a la flexibilidad contable.

Para que un gasto sea fiscalmente deducible, deberá imputarse contablemente en la Cuenta de pérdidas y ganancias o contra una cuenta de reservas, con la excepción de la libertad de amortización o de la amortización acelerada. Por lo general, ingresos y gastos deberán imputarse en el período que se devenguen, aun así, la normativa fiscal permite su inclusión en período distinto (período anterior para los ingresos y período posterior para los gastos) cuando de ello no se derive una menor tributación. A juicio de Cencerrado Millán (2004), esta permisividad se debe a que la Hacienda Pública se beneficia de un anticipo de una partida positiva, bien sea por la anticipación de los ingresos o por el diferimiento de los gastos. A consecuencia de lo dicho, podemos afirmar que el principio contable prevalecerá sobre el principio de devengo, siempre que no menoscabe la tributación.

En cuanto a las reversiones de deterioros, correcciones de valor o eliminación de provisiones no aplicadas, solo serán integrables en la base imponible en la medida que dichas dotaciones hayan sido consideradas como gasto deducible, (Rodríguez Ondarza, Rojí Chandro, Rojí Pérez, & Sánchez González, 2015).

Amortización:

Es el reflejo contable de la depreciación efectiva de los elementos patrimoniales del inmovilizado, debido al uso, funcionamiento, disfrute o por obsolescencia tecnológica (artículo 12 LIS). Representa un gasto sistemático que se devengará desde la puesta en condiciones de funcionamiento del inmovilizado material e inversiones inmobiliarias, excluyendo los terrenos que no son amortizables, y desde el momento en que el inmovilizado intangible esté en condiciones de producir ingresos.

La normativa de las amortizaciones aparece desarrollada en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (en adelante RIS), aprobado en el Real Decreto 634/2015, en los artículos 3 a 7 del Real Decreto 634/2015. En él se establece que la amortización se realizará elemento a elemento, y una vez elegido el método de amortización, debe aplicarse uniformemente, permitiéndose la amortización conjunta a elementos patrimoniales de naturaleza análoga o sometidos a similar uso, (Albi, Paredes, & Rodríguez Ondarza, 2015).

Los sistemas fiscales de amortización admitidos por la normativa fiscal, impondrán el límite al gasto que será considerado deducible en la base imponible. Estos métodos de amortización *“eximen de la necesidad de probar la depreciación”*, tal como dicen Álvarez Martínez, Jiménez Compaired, & Ruiz Baña (2015), ya que la depreciación se considerará efectiva al calcularse por alguno de ellos. Estos métodos de amortización son:

- Amortización lineal según los coeficientes de la tabla de amortización: Este sistema, es el más utilizado en la práctica. Consiste en la aplicación de un coeficiente de depreciación lineal comprendido entre unos valores mínimo o máximo establecidos en la tabla que aparece en el artículo 12 de la LIS.
- Amortización según porcentaje constante: Este método de amortización, consiste en la aplicación de un porcentaje constante al valor pendiente de amortización del elemento patrimonial. De esta manera, se permite una amortización acelerada en los primeros años del bien.
- Amortización según números dígitos: Este método consiste en asignar un dígito a cada año durante el período en el que se producirá la amortización. En función de si se asignan de mayor a menor dígito, se distinguirán dos modalidades (creciente o decreciente). Se hallará el valor amortizable por cada dígito, calculando el valor amortizable anual en función del dígito asignado al año.

Dicho todo esto, el artículo 12.3 de la LIS recoge unos supuestos en los que se permite la libertad de amortización, es decir podrá considerarse como gasto fiscal el importe del bien durante los primeros años de vida útil del mismo, provocando así una diferencia temporaria entre fiscalidad y contabilidad que revertirá a lo largo del tiempo. Esta es un beneficio fiscal, de carácter financiero, al permitir acelerar el gasto por amortización difiriendo por tanto el pago del impuesto, teniendo así una mayor capacidad económica para realizar inversiones que puedan aumentar el beneficio futuro. Entre otros supuestos, destaca el incentivo fiscal de las actividades de I+D+i, que trata de fomentar el desarrollo de este tipo de actividades.

Deterioros de valor y provisiones:

En el artículo 13.2 de la LIS, nos encontramos con que algunos deterioros contables, reflejo de las pérdidas en el valor de los elementos patrimoniales con respecto al precio de mercado o su valor recuperable, no se consideran deducibles fiscalmente.

En el caso de las pérdidas por deterioro de créditos únicamente se considerarán deducibles, siempre que no sean adeudados por entidades de derecho público, salvo que haya abierto un procedimiento judicial o arbitral sobre el importe de los mismos, o entidades del grupo, salvo que estén en fase de concurso y el juez haya abierto la fase de liquidación, o que se corresponda a estimaciones globales del riesgo de insolvencias de clientes y deudores. En el resto de los casos, la LIS en su artículo 13.1, establece unos requisitos para poder deducirse estos deterioros. Así pues, deberán haber transcurrido 6 meses desde el vencimiento de la obligación, el deudor deberá estar en situación de concurso de acreedores o procesado por alzamiento de bienes, o las obligaciones reclamadas judicialmente, sean objeto de litigio judicial o arbitral, del que dependa su cobro.

En cuanto a las provisiones, que recogen contablemente las obligaciones que resulten indeterminadas respecto a su importe o a la fecha de cancelación, surgidas de sucesos pasados, cuya cancelación probablemente suponga una salida de recursos en el futuro. El criterio fiscal es claramente restrictivo con respecto a las mismas, ya que nos dice que no serán deducibles los gastos derivados de obligaciones implícitas o tácitas (cuando el nacimiento se sitúa en una expectativa válida creada por la empresa frente a terceros), resultando solo deducibles las provisiones que deriven de una disposición legal o contractual (Álvarez Martínez, Jiménez Compaired, & Ruiz Baña, 2015).

Por otro lado, y sin entrar en las especificaciones que recoge el artículo 14 de la LIS, vemos que el común denominador, en la mayoría de los casos, para la aceptación del gasto por provisión como fiscalmente deducible, es la efectiva aplicación de la provisión.

Gastos no deducibles y limitaciones en la deducibilidad de los gastos financieros:

En el artículo 15 de la LIS, se recogen una miscelánea de gastos que no son deducibles fiscalmente. Algunos de ellos se relacionan el límite de los gastos financieros recogidos en el artículo 16 de la LIS. Analicemos estos gastos no deducibles.

La contabilización del IS no será gasto deducible ni ingreso computable a efectos de la determinación de la base imponible. A su vez, no se considerarán las pérdidas del juego ni los donativos y liberalidades, exceptuándose los gastos por atenciones a los clientes o proveedores ni aquellos gastos que se realicen con arreglo a los usos y costumbres al personal de la empresa ni los regalos destinados a promocionar el negocio.

Por otra parte, nos encontramos que no serán deducibles los gastos de actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico, precepto amplio que incluiría los sobornos y retribuciones a los trabajadores contrarias al ordenamiento jurídico. Tampoco serán deducibles las multas ni las sanciones, ni los recargos administrativos. No se incluyen los intereses de demora, puesto que tienen un carácter indemnizatorio, (Málvarez Pascual, 2016). Los gastos derivados de operaciones que se relacionen con paraísos fiscales, tampoco lo serán, salvo prueba de la realización efectiva de la operación. Se pretende con todo esto, que no haya un aprovechamiento fiscal de los comportamientos ilícitos.

Hay que llamar la atención a la existencia de un sesgo fiscal con respecto a los gastos financieros, a favor de la financiación ajena, ya que mientras que los derivados de la remuneración de la financiación propia no son deducibles, si lo son los derivados de la financiación ajena. Así pues, podemos decir que no existe neutralidad financiera, puesto que se pueden crear distorsiones a la hora de decidir cómo financiar algunos proyectos, (Jerez Barroso & Picos Sánchez, 2012).

Esta amenaza a la subcapitalización empresarial, se trata de paliar limitando la deducibilidad del gasto financiero al 30% del beneficio operativo del ejercicio, siendo este el resultado de eliminar las amortizaciones del inmovilizado, las imputaciones de subvenciones de inmovilizado no financiero y los deterioros y resultados derivados del

inmovilizado. Aun así, se establece que en todo caso serán deducibles un millón de euros. El exceso no deducible en un período impositivo, lo será el ejercicio siguiente, (Aneiros Pereira, 2015).

En el impuesto sobre sociedades nos hemos referido al método general de determinación de la base imponible que es el correspondiente a la estimación directa. En el IS también existe un régimen de estimación objetiva para entidades navieras que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 113 de la LIS. Al ser tan limitado su ámbito de aplicación no entraremos en detalles sobre el mismo, pero sí haremos referencia a uno de los regímenes especiales del IS, el de las entidades de reducida dimensión.

2.1.2.2 Régimen especial de las entidades de reducida dimensión

La LIS recoge en su capítulo XI del Título VII Regímenes, una serie de incentivos fiscales que serán de aplicación a las llamadas entidades de reducida dimensión. La mayoría de estos incentivos, serán de aplicación a su vez a las personas físicas que cumplan los requisitos cuando calculen su rendimiento de actividades económicas por estimación directa, (Albi, Paredes, & Rodríguez Ondarza, 2015).

Para poder aplicar los incentivos fiscales recogidos en este régimen especial, será preciso que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio previo, sea inferior a los 10 millones de euros. Además, será de aplicación este régimen en los 3 períodos impositivos siguientes a aquel en el que se supere esa cifra, (Martín Palanco, 2016). Si atendemos a la Recomendación de la Comisión Europea sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas, del 6 de mayo de 2003, la clasificación de las PYMES es establecida en función del número de empleados, límite que deben cumplir estrictamente, y a su vez no deben de superar la cifra del volumen de negocio o la del balance general (Tabla 9).

Tabla 9: Clasificación de las PYMES

Concepto	Empleados	Volumen de Negocios (Millones de euros)	Balance General (Millones de euros)
Medianas Empresas	Empleados < 250	Volumen ≤ 50	Balance ≤ 43
Pequeñas Empresas	Empleados < 50	Volumen ≤ 10	Balance ≤ 10
Microempresas	Empleados < 10	Volumen ≤ 2	Balance ≤ 2

Fuente: Elaboración propia con los datos de la Recomendación Europea

Analizando los datos que proporciona la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa (DGIPYME), con base a los calculados por el INE, recogidos en el Directorio Central de Empresas (DIRCE), teniendo en cuenta que solo consideran el tamaño, es decir, el número de empleados, a la hora de clasificar a las empresas, obtenemos que, en el año 2015, podrían acogerse a los incentivos fiscales, del régimen especial, un total de 3.214.846 empresas (Tabla 10).

Tabla 10: Cifra de Negocios en millones de euros, en función del número de empleados

Empresas por tamaño	Cifra < 2	2≤Cifra<10	10≤Cifra<50	Cifra ≥ 50	Total
Micro sin asalariados	1.787.400	2.191	526	130	1.790.247
Micro (1 – 9)	1.283.510	18.095	1.642	202	1.303.449
Pequeñas (10 – 49)	81.952	28.527	4.718	444	115.641
Medianas (50 – 249)	5.416	6.830	5.816	1.348	19.410
Grandes (250 y más)	399	526	1.270	1.764	3.959
Total	3.158.677	56.169	13.972	3.888	3.232.706

Fuente: Elaboración Propia en base a los datos dados por la DGIPYME (DIRCE año 2015)

Como vemos en la Tabla 11, eso supone, en principio, que el 99,45% de las empresas españolas podrían acogerse a este régimen especial. Hay que tener en cuenta que las personas físicas que calculen el rendimiento de actividades económicas por estimación

objetiva no podrían aplicar este régimen simplificado, lo que supondría una disminución del número de empresas que lo podrían aplicar.

Tabla 11: Distribución del tamaño de las empresas por la cifra de negocio

Empresas por tamaño	Cifra < 2	2≤Cifra<10	10≤Cifra<50	Cifra ≥ 50	Total
Micro sin asalariados	55,29%	0,07%	0,02%	0,00%	55,38%
Micro (1 - 9)	39,70%	0,56%	0,05%	0,01%	40,32%
Pequeñas (10 – 49)	2,54%	0,88%	0,15%	0,01%	3,58%
Medianas (50 – 249)	0,17%	0,21%	0,18%	0,04%	0,60%
Grandes (250 y más)	0,01%	0,02%	0,04%	0,05%	0,12%
Total	97,71%	1,74%	0,43%	0,12%	100,00%

Fuente: Elaboración propia en base a los datos dados por la DGIPYME (DIRCE año 2015)

A continuación, nos referimos a los incentivos fiscales a los que pueden acogerse estas empresas:

Libertad de amortización condicionada a la creación de empleo:

Será aplicable a los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, siempre y cuando se encuentren afectos a la actividad económica. Tal como recoge el artículo 102 de la LIS, es condición necesaria, que la plantilla media total de la empresa aumente durante los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo en que entren en funcionamiento los bienes con respecto a los 12 meses anteriores. A mayores, impone que este incremento deberá mantenerse durante 24 meses adicionales.

La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse de esta amortización, será el resultado de multiplicar 120.000 euros por el incremento de la plantilla calculado con dos decimales, ya que para el cálculo de la plantilla media se tendrá en cuenta la jornada

laboral contratada con respecto a la completa, (Albi, Paredes, & Rodríguez Ondarza, 2015).

Amortización acelerada (artículo 103 de la LIS):

Resulta de multiplicar por dos el coeficiente lineal máximo de las tablas, y se aplica a los elementos nuevos de inmovilizado, inversiones inmobiliarias y activos intangibles afectos a la actividad económica.

Por otra parte, en relación al inmovilizado intangible de vida útil indefinida, pueden deducirse en un 150% del precio de adquisición con el límite anual máximo de la veinteava parte de su importe.

Pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias (art. 104 LIS):

Admite la posibilidad de deducir la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias, con el límite del 1% de los deudores existentes en el período impositivo, sin incluir aquellos por los que se haya dotado un deterioro, hubiera sido este aceptado como gasto deducible, ni aquellos deudores sobre cuyos deterioros no cumplan los requisitos para ser deducibles. Este incentivo fiscal permite deducirse una dotación global de las pérdidas por deterioro de los créditos, en una suerte de cobertura ante el riesgo, (Martín Palanco, 2016).

Reserva de nivelación de bases imponibles (art. 105 LIS):

Se puede minorar la base imponible positiva en un 10%, con el límite de un millón de euros. El importe minorado deberá integrarse en los 5 años siguientes cuando se obtenga una base imponible negativa, hasta dicha cifra, y en todo caso al final del plazo. Para poder aplicar esta reducción, será preciso dotar una reserva indisponible contra el resultado positivo por el importe minorado. Como se puede ver, se trata de un diferimiento parcial del impuesto, con la intención por un lado incentivar la capitalización, y por otro lado la compensación automática de las bases imponibles negativas, en una suerte de “*carry back*”, es decir compensar bases imponibles negativas del ejercicio con bases imponibles positivas anteriores, (Montesinos Oltra, 2017). Este incentivo solo será

de aplicación a las personas jurídicas, como se puede deducir de la determinación del mismo.

En la norma general del LIS existe una deducción similar llamada reserva de capitalización (artículo 25 LIS), consistente en reducir la base imponible en un 10% del incremento de los fondos propios, de forma que se exonera parcialmente el gravamen.

2.1.3 Compensación de bases imponibles negativas

En los impuestos que gravan la renta tanto de las personas físicas (IRPF) como de las jurídicas (IS) permiten la compensación de rentas negativas, lo que va a permitir minorar la tributación, con lo cual se compensa la asunción de riesgos. A continuación, vamos a indicar el tratamiento que se da en estos dos impuestos en el caso de que en un determinado período impositivo el rendimiento derivado de la actividad económica sea negativo.

Encontramos una diferencia importante entre la tributación de las personas físicas y jurídicas. Mientras que, en el IS, no existe una limitación en cuanto al plazo a compensar las bases imponibles negativas de ejercicios anteriores (Álvarez Martínez, Jiménez Compaired, & Ruiz Baña, 2015), en el IRPF, sin entrar en las compensaciones entre rendimientos y ganancias patrimoniales, ni entre base imponible general y del ahorro, se establece como plazo máximo para la compensación de las rentas negativas tanto de la base del ahorro como de la general, 4 años.

Esto supone una gran desventaja para las personas físicas, puesto que, puede darse el caso de no poder compensar la totalidad de las pérdidas obtenidas durante ejercicios anteriores. En ambos casos nos encontramos con que en España se aplica la compensación de pérdidas fiscales hacia adelante, y se trata de un derecho individual e intransferible del contribuyente, siendo facultad potestativa del mismo su aplicación, (Rojí Chandro & Rojí Pérez, 2016).

2.1.4 Doble imposición internacional

Tanto en la LIRPF como en la LIS, se recogen unos mecanismos cuya intención es evitar la doble imposición de las rentas obtenidas en el extranjero, por parte de los residentes en territorio español, contribuyentes de estos impuestos, ya que ambos gravaran la renta mundial obtenida. Existen diferencias manifiestas en el tratamiento de estas rentas en función de la personalidad adoptada, pues no se podrán aplicar los mismos métodos en un caso y en el otro.

En el caso de las personas jurídicas, la LIS recoge dos opciones, la exención y la deducción. En el primero de ellos, estarán exentos, es decir no se incluyen en la base imponible, los dividendos o participaciones en beneficios de entidades, sean o no sean residentes en territorio español, así como el resultado positivo de la transmisión de dichas participaciones (artículo 21 LIS), siempre que:

- El porcentaje de participación sea de al menos, un 5%, o el valor de adquisición fuese superior a 20 millones de euros. Es requisito indispensable la posesión ininterrumpida durante un año antes de la distribución del resultado.
- En el caso de dividendos de entidades no residentes, se les exige que esos beneficios hayan tributado en el país de origen a un tipo mínimo del 10%.

De esta manera al aplicar la exención tanto a entidades residentes como a las que no, no se vulnera el derecho de la Unión Europea, (Málvarez Pascual, 2016). A su vez, estarán exentas las rentas obtenidas en el extranjero a través de un establecimiento permanente (instalaciones en un país extranjero que realicen actividades diferenciadas y su gestión se desarrolle de forma separada), al igual que las rentas positivas derivadas de la transmisión del mismo (artículo 22 LIS). Para que resulte de aplicación esta exención, deberán haber tributado en el país de origen a un tipo impositivo de al menos el 10%.

En el caso de no aplicar la exención, el contribuyente del IS, podrá aplicar una deducción en la cuota del impuesto. Para los dividendos de entidades no residentes en territorio

español, se deducirá de la cuota el impuesto efectivamente pagado, y si este superase la cuota íntegra, el exceso del mismo se podrá aplicar en años sucesivos. Para poder aplicar la deducción se exige lo mismo que en el caso de la exención.

A su vez habrá una deducción para evitar la doble imposición jurídica, es decir, la tributación en dos países distintos de las mismas rentas. Se minorará de la cuota íntegra el importe efectivo satisfecho en el extranjero por esas rentas, o el importe que correspondería pagar por dichas rentas en territorio español, en función de cual sea menor, (Albi, Paredes, & Rodríguez Ondarza, 2015). Al igual que en la deducción de los dividendos, la cuota íntegra es el límite, y el exceso se podrá deducir en años siguientes.

En el caso de las personas físicas, solo podrán aplicar el método de deducción para evitar la doble imposición internacional de los rendimientos o ganancias patrimoniales obtenidos y gravados en el extranjero. Se deducirá el menor de los importes, ya sea el impuesto satisfecho en el extranjero, o el resultado de aplicar el tipo medio efectivo (cuota líquida entre base liquidable multiplicado por 100).

Así esta diferenciación en el tratamiento de la corrección de la doble imposición, perjudica a las personas físicas ya que, el método de exención resulta, por lo general, igual o más favorable que la deducción (Paredes Gómez, 2006), al permitir la exención corregir plenamente la doble imposición internacional, tal como dicen Galán Ruiz & Rodríguez Ondarza (2010). Además, debemos resaltar que mientras en el IS los dividendos de empresas nacionales estarán exentos, en el IRPF constituirán rendimiento del capital mobiliario.

2.1.5 Pagos fraccionados.

Tanto en el caso de las personas físicas como las jurídicas, que realicen una actividad empresarial, están obligadas al pago fraccionado del impuesto correspondiente (artículo 99.7 LIRPF y artículo 40 LIS). En el caso de las personas físicas, existen excepciones a esta obligación. Aquellos que desarrollen actividades agrícolas o ganaderas,

actividades forestales y actividades profesionales siempre que como mínimo el 70% de sus ingresos de explotación en el año corriente, a excepción de las subvenciones corrientes y de capital y de las indemnizaciones, fueron objeto de retención o ingreso a cuenta (artículo 109 RIRPF).

El importe que tienen que ingresar las personas físicas, será del 20% del rendimiento neto que corresponda al período comprendido entre el primer día del año, hasta el último día del trimestre correspondiente, cuando el mismo se calcule por estimación directa. A excepción del primer trimestre, se minorará en el resto el importe de los pagos fraccionados anteriormente satisfechos. En el caso de que se calculara el rendimiento neto por el método de estimación objetiva, el porcentaje a aplicar será del 4%, 3% o 2% cuando el número de asalariados sea más de uno, igual a uno o sin empleados respectivamente, en función de los datos del primer día del año. Para las actividades agrícolas, ganaderas, forestales o pesqueras, no se aplicará ninguno de los porcentajes anteriormente mencionados, sino que, el pago fraccionado será el 2% del volumen de ingresos del trimestre (artículo 110 RIRPF).

En cuanto a las empresas sujetas al IS, tienen la opción de escoger dos modalidades de pago fraccionado, que se realizarán en los primeros 20 días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre (artículo 40.1 LIS):

- Modalidad cuota tributaria:
Bajo esta modalidad, el contribuyente abonará el 18% de la cuota íntegra, del último período impositivo vencido (artículo 40.2 LIS).
- Modalidad base imponible:
Esta modalidad será obligatoria para los contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios haya superado los 6 millones de euros durante el período impositivo anterior al que corresponda el pago fraccionado. El porcentaje se calculará multiplicando el tipo impositivo aplicable, multiplicado por cinco séptimos redondeándose por defecto, y se multiplicará por la parte de la base imponible del período de los 3, 9 u 11 primeros meses de cada año natural (artículo 40.3 LIS).

En el caso de que el importe neto de la cifra de negocios sea al menos de 10 millones de euros, el porcentaje a aplicar será el resultado de multiplicar por diecinueve veinteavos el tipo de gravamen redondeado por exceso, estableciéndose como mínimo un tipo mínimo de pago fraccionado del 23% (Disposición adicional catorceava LIS).

En el caso de que la elección sea opcional, podrá seleccionarse la modalidad en el mes de febrero, si el ejercicio económico coincide con el año natural, o en los dos primeros meses del ejercicio de no coincidir, a través del modelo 036 de declaración censal.

2.1.6 Otras consideraciones con respecto al IRPF.

Para finalizar la comparativa entre la tributación de la renta en IRPF y el IS vamos a referirnos a cómo el primero de los impuestos contempla las circunstancias personales del contribuyente a la hora de determinar la cuota íntegra.

El impuesto del IRPF, a diferencia del IS, es un impuesto subjetivo, es decir, atiende a las circunstancias personales y familiares del contribuyente a la hora de determinar la cuota tributaria, (Martínez Muñoz, 2012). Esta característica deriva de la existencia de una serie de gastos de carácter ineludible, en la medida en que son necesarios para la subsistencia personal o la de las personas que están a su cargo, gastos que vienen a cubrir lo que se puede denominar como mínimo existencial, (Sánchez Blázquez, 2001). Desde el punto de vista de la dimensión familiar, se pretende concretar la capacidad económica, puesto que, si bien dos personas pueden tener la misma renta, pero tienen diferentes cargas familiares, su capacidad contributiva es diferente, y por tanto se han de tratar de distinta manera.

La figura que tiene en cuenta las circunstancias personales y familiares en el IRPF es el Mínimo Personal y Familiar, regulado en la LIRPF por los artículos que van del 56 al 61. Se distingue por un lado el mínimo del contribuyente, y el mínimo familiar constituido por el mínimo por descendientes y el de ascendientes. A su vez, está el mínimo por

discapacidad, que tiene en cuenta la situación tanto del contribuyente como de los familiares. Es exigencia tanto para los ascendientes como para los descendientes que convivan con el contribuyente y que no tengan rentas superiores a los 8.000 euros anuales, a lo que hay que sumar la condición de que superen los 65 años en el caso de los ascendientes, y de que no superen los 25 años en el caso de los descendientes.

Tabla 12: Mínimos Personales y Familiares 2016

Mínimos	Importe (Euros)
Mínimo del Contribuyente	5.550
Incremento por edad > 65 años	1.150
Incremento adicional por edad > 75 años	1.400
Mínimo por Descendientes	
Primero	2.400
Segundo	2.700
Tercero	4.000
Cuarto y siguientes	4.500
Incremento por edad < 3 años	2.800
Mínimo por Ascendientes	1.150
Incremento por edad > 75 años	1.400
Mínimo por Discapacidad	
Del contribuyente	
Grado minusvalía < 65%	3.000
Grado minusvalía ≥ 65%	9.000
Incremento por gasto de asistencia	3.000
Del ascendiente o descendiente	
Grado minusvalía < 65%	3.000
Grado minusvalía ≥ 65%	9.000
Incremento por gasto de asistencia	3.000

Fuente: (Albi, Paredes, & Rodríguez Ondarza, Sistema Fiscal Español I, 2015)

2.2 Impuesto sobre las actividades económicas

El impuesto sobre las actividades económicas, es un tributo municipal de carácter censal, (Martínez Gálvez, 2016). En el artículo 78 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LHL), Real Decreto Legislativo 2/2004 de 5 de marzo, se establece que el IAE gravará *“el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas”*, suponiendo estas el ejercicio de una actividad económica. Las actividades agrícolas, forestales y pesqueras, no se consideran como actividades empresariales, por lo que se excluyen de este impuesto. Esto supone un tratamiento discriminatorio tal como dice Herrera Molina (1998) que según él, deriva de las dificultades técnicas de elaborar unas tarifas fiables sobre esas actividades.

Las diferencias entre las personas físicas y jurídicas, las hallamos en el artículo 82 de la LHL, dónde están recogidas la exenciones al impuesto. Las personas físicas tienen una exención permanente, automática y subjetiva, siguiendo la clasificación que hace Amado Guirado (2014). Esto significa que la exención es independiente de la actividad ejercida y que dicha exención se produce sin solicitud previa del sujeto pasivo.

Con respecto a los sujetos pasivos del IS, tienen una exención permanente, automática y mixta. La exención es mixta, porque no afecta a todos por igual, sino que solamente estarán exentos aquellos cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior a 1.000.000 de euros, calculándose este importe según la Norma de Elaboración de las Cuentas anuales 11^a, recogida en el Plan General de Contabilidad (misma redacción que el párrafo segundo del artículo 35.2 del Código de Comercio). Se determinará el importe neto de la cifra de negocios, deduciendo de los ingresos ordinarios de la actividad de la empresa, el importe de los descuentos aplicados y el de cualquier impuesto directamente relacionado con los mismos. A esta exención hay que sumarle una exención temporal de vigencia dos períodos impositivos, cuando se inicie una actividad económica en territorio español (artículo 82.b LHL).

Esta disparidad en el tratamiento, en función de la personalidad, nos vuelve a llevar a la cuestión de la neutralidad fiscal, puesto que, el IAE quiebra totalmente ese principio. Este aspecto puede afectar a la toma de decisiones de los empresarios, ya que la

organización de la empresa puede verse condicionada. Esta distorsión, podría haberse evitado concediendo la exención de acuerdo con la cifra de negocios, pero sin que atienda a la condición del titular de la actividad (López-Laborda, Trueba Cortés, & Zárate Marco, 2004).

A su vez, el establecimiento del importe neto de la cifra de negocios, como el criterio para establecer la exención, lleva a algunos autores a decir que no es lo más adecuado ante el principio de capacidad económica, por no ser un índice válido para su reflejo. Este límite a la hora de establecer la exención, puede provocar que se grave a una empresa que supere el límite, pero cuyos gastos hagan que incurran en pérdidas, y mientras en esta situación, por la aplicación de los impuestos que gravan las rentas, no tributaría, en el IAE, solo sería aplicable una bonificación de hasta el 50% de la cuota correspondiente. Esto podría suponer a los ojos de algunos autores, contrario a la prohibición de que los tributos sean confiscatorios. La aplicación de la bonificación del 50%, es potestativa de los municipios, que establecerán si se aplica o no, y las formas de aplicación en las correspondientes ordenanzas fiscales (López Espadafor, 2006).

Las exenciones anteriormente explicadas, no eximen a las personas físicas ni a los sujetos pasivos del IS, de la obligación de presentación de declaración de alta en la matrícula del impuesto.

Para aquellos que no estén exentos, el cálculo de la cuota tributaria se calculará de la siguiente manera. Se partirá de la cuota mínima municipal, que será el resultado de aplicar las tarifas y la consideración del elemento superficie (Regla 9ª del Real Decreto Legislativo 1175/1990, del 28 de septiembre, donde se aprueban las tarifas del IAE). Esta cuota será ponderada por los coeficientes de la Tabla 13, y a este resultado los ayuntamientos tendrán la potestad de incrementar o disminuirlo en función de la situación donde se ejercite la actividad mediante un coeficiente de situación que no podrá ser inferior a 0,4 ni superior a 3,8 (artículo 87 LHL).

Tabla 13: Coeficiente de Ponderación

Importe neto de la cifra de negocios (Euros)	Coeficiente
Desde 1.000.000,00 hasta 5.000.000,00	1,29
Desde 5.000.000,01 hasta 10.000.000,00	1,30
Desde 10.000.000,01 hasta 50.000.000,00	1,32
Desde 50.000.000,01 hasta 100.000.000,00	1,33
Desde 100.000.000,01	1,35
Sin cifra de negocios	1,31

Fuente: Ley Reguladora de las Haciendas Locales

Así obtendremos la cuota íntegra del impuesto a la que, tras aplicarle las bonificaciones correspondientes, dará lugar a la cuota líquida, con la que obtendremos la deuda tributaria al sumarle el recargo provincial (siendo este como máximo de un 40% sobre la cuota mínima municipal ponderada y bonificada si es el caso).

2.3 Impuesto sobre el valor añadido

El impuesto sobre el valor añadido (IVA en adelante), es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las entregas de bienes y servicios realizadas por empresarios y profesionales efectuadas en el desarrollo profesional, adquisiciones intracomunitarias de bienes y las importaciones de bienes de terceros países (artículo 1 de la Ley 37/1992 del IVA, en adelante LIVA). A pesar de que es un impuesto instantáneo, ya que su presupuesto de hecho son acciones aisladas que tal como dice Ramírez Gómez (2016) *“se agotan en sí mismas”*, desde un punto de vista de la gestión tributaria, se tienen en cuenta un conjunto de operaciones acaecidas durante un período de tiempo, (Tejerizo López, 2015).

Es un impuesto plurifásico, que grava el incremento de valor de los bienes en cada fase de la producción o distribución, recayendo al final en el consumidor final, de tal manera que los empresarios y profesionales son meros recaudadores del impuesto. Así pues, repercutirán el impuesto a los adquirentes o destinatarios de su actividad y podrán deducirse aquellas cuotas soportadas en sus adquisiciones, cuando así lo permita la

normativa. De esta manera, se garantiza la neutralidad impositiva a los empresarios y profesionales, condición necesaria para poder aplicarse la deducción de las cuotas soportadas (Ramírez Gómez, 2016).

Así pues, con carácter general, los sujetos pasivos son los empresarios o profesionales, sea cual sea su condición jurídica. Así pues, la aplicación de la normativa general del impuesto, será igualmente aplicable a las personas físicas y jurídicas. Tenemos que ir a los regímenes especiales del impuesto, en concreto al régimen simplificado, para encontrar una diferencia de aplicación entre ambos.

El régimen simplificado, se reserva exclusivamente a las personas físicas, y a aquellas entidades que se encuentran en atribución de rentas. Este régimen, se coordina con el régimen de estimación objetiva del IRPF, por lo que, para poder aplicarse, no debe haberse renunciado a dicho régimen. De esta manera, habrá actividades sujetas al régimen de estimación objetiva del IRPF, que estén sujetas a este régimen simplificado del IVA, aunque habrá otras que se hallen sujetas al régimen especial de agricultura, ganadería o pesca o al de recargo de equivalencia, (Álvarez Barbeito, 2008). Las condiciones excluyentes de este régimen serán las mismas que para la estimación objetiva tal como se mencionó en dicho apartado.

El cálculo de la cuota tributaría a ingresar por este método, es en palabras de Tejerizo López (2015), *“complejo y de regulación confusa”*. El primer paso será la obtención de la cuota devengada en las operaciones corrientes, en función de los índices, módulos y demás parámetros establecidos (artículo 123 LIVA). El sujeto pasivo está obligado a presentar cuatro declaraciones anuales (al igual que en el régimen general) Las tres primeras de ellas operan como anticipos o pagos a cuenta de la última declaración, y se calculará el importe a ingresar, multiplicando por el porcentaje establecido para cada actividad, a la cuota devengada en las operaciones corrientes usando los datos de principios de año, (Guerra Reguera, 2016).

Tabla 14: Cálculo de la cuota

+ Cuota devengada por las operaciones corrientes
- Cuota soportada o satisfechas por las operaciones corrientes
- 1% de la cuota devengada en concepto de gastos de difícil justificación
= Cuota resultante

Fuente: Elaboración propia con base al artículo 123 LIVA

En el caso de la última liquidación anual se partirá igual que en las trimestrales de la cuota devengada por las operaciones corrientes y minorarla tal como se indica en la Tabla 14. Debemos comprobar si esta cuota obtenida es inferior a la cuota mínima, puesto que, si es así, será esta última la que sea la cuota derivada del régimen simplificado. La cuota mínima se calcula aplicando un porcentaje sobre la cuota devengada por operaciones corrientes, incrementadas en su caso, por el IVA soportado fuera de España que correspondan a bienes o servicios utilizados en la actividad, (Guerra Reguera, 2016).

Tabla 15: Cuota a ingresar, a compensar o devolver

Cuota derivada del régimen simplificado
+ Cuotas devengadas por adquisiciones intracomunitarias de bienes
+ Cuotas devengadas por inversión del sujeto pasivo
+ Cuotas devengadas por transmisiones de activos fijos materiales o inmateriales
+/- Cuotas satisfechas o soportadas por la adquisición/importación de activos fijos
- Cuantías ingresadas en las liquidaciones de los 3 primeros trimestres
= Cuota a ingresar, a compensar o devolver

Fuente: Elaboración propia en base al artículo 123 LIVA

Si el resultado de la Tabla 15 fuera positivo, nos indica la cuantía que se debe ingresar. Si fuera negativo, se podrá optar por su devolución por parte del Estado, o por su compensación en ejercicios futuros.

2.4 Imposición sobre la riqueza

El Impuesto sobre el Patrimonio y el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante, IP e ISD respectivamente), son impuestos que tienen una naturaleza personal, y gravan la riqueza de las personas físicas. Mientras que el IP grava periódicamente la riqueza de los sujetos pasivos del impuesto, el ISD gravará los incrementos patrimoniales de las personas físicas obtenidos a título lucrativo, es decir, la obtención de la riqueza sin dar o hacer nada a cambio.

Ambos impuestos, tienen un carácter estatal pero su recaudación se encuentra totalmente cedida a las Comunidades Autónomas, que a su vez tienen competencias normativas en ambos impuestos, como pueden ser la fijación del mínimo exento en el caso del IP o fijar la tarifa del impuesto en el ISD.

La regulación básica del ISD viene contenida en la Ley 29/1987 (en adelante LISD), mientras que la del IP se recoge en la Ley 19/1991 (en adelante LIP). En relación a este último debemos señalar que en el año 2008 se procedió a su derogación mediante la aplicación de una bonificación del 100% sobre la cuota y la eliminación de la obligación de declarar, pero debido a la crisis, se procedió a su restablecimiento temporal en el año 2011, prorrogándose anualmente su aplicación hasta el ejercicio 2017 mediante la modificación de la fecha de entrada en vigor de la bonificación del 100% sobre la cuota, contenida en el artículo 33 de LIP, (actualmente entra en vigor el 1 de enero de 2018).

2.4.1 Impuesto sobre el Patrimonio

Las personas físicas tendrán la obligación de presentar la declaración de este impuesto en dos casos (artículo 37 LIP):

- Cuando como resultado de la aplicación de la normativa del impuesto, la cuota íntegra tras la aplicación de las bonificaciones procedentes, dé como resultado a ingresar.

- En todo caso cuando el valor de los bienes y derechos de su propiedad superen los 2 millones de euros, tanto estén exentos según la normativa del impuesto o no. Con esta obligación, podemos ver que el IP tiene un objetivo de carácter censal.

A pesar de que los bienes afectos a la actividad empresarial, se tengan en cuenta a la hora de contabilizar el montante resultante de la valoración del patrimonio de la persona y, por tanto, para valorar si debe presentar declaración o no, se encontrarán exentos en cuanto al cálculo de la base imponible. A su vez, se encontrarán exentas las participaciones, superiores al 5% o el 20% considerando al cónyuge, en entidades cotizadas o no, que no gestionen un patrimonio como principal actividad, siempre que el sujeto pasivo ejerza funciones de dirección en la misma percibiendo una remuneración que suponga al menos el 50 % del total de sus rendimientos (artículo 4.8 LIP).

Estas exenciones, están dirigidas a las pequeñas y medianas empresas, ya que el requisito para su aplicación, es la participación efectiva del sujeto pasivo del impuesto en la actividad empresarial. Hay que destacar que, a la hora de aplicar el impuesto, hay una relación directa con el IRPF, ya que la cuota íntegra del IP, no podrá exceder en conjunto con las cuotas del IRPF del 60% de las bases de este último, evitando de esta manera la posible confiscatoriedad (artículo 31 LIP).

2.4.2 Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El ISD, gravará los incrementos de riqueza que sufran las personas físicas, a raíz de una herencia, donación o por la percepción de cantidades derivadas de seguros de vida, cuando la beneficiaria sea distinta de la persona contratante. Hay que señalar que en el caso de que una persona jurídica, los incrementos de patrimonio anteriormente dichos, se someterán al IS (artículo 3 LISD).

En el artículo 20 de la LISD, aparece recogida una reducción de la base imponible cuando entre los bienes y derechos transmitidos se encuentre una empresa individual o participaciones de entidades, que estuvieran exentos en el IP (explicado en el apartado anterior). En este caso, los beneficiarios de la transmisión, podrían aplicar una reducción

Raúl Sar García

del 95% del valor de la empresa y participaciones, con la condición de mantener la adquisición un período no inferior a los 10 años. En la transmisión “*inter vivos*”, será requisito que el donante no ejerza funciones de dirección desde el momento de la transmisión y tenga más de 65 años o tenga una invalidez permanente absoluta o gran invalidez.

Como podemos ver, esta reducción va encaminada, al igual que en el caso de la exención del IP, a las PYMES, y concretamente a la empresa de carácter familiar.

2.5 Otros impuestos

Hay otra serie de impuestos que afectan tanto a las personas físicas como jurídicas a la hora del ejercicio de la actividad empresarial, aunque tienen una menor relevancia que las anteriormente citadas y comentadas.

Destaca entre esos tributos el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITP y AJD), que gravará las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados. Lo destacable de este impuesto es las incompatibilidades que tiene su aplicación con respecto a otros impuestos indirectos, principalmente el IVA. El gravamen de las operaciones societarias solo afectará a las personas jurídicas debido a la naturaleza de las mismas (constitución de sociedades y aumento o disminución de capital social, aportaciones de los socios, así como el traslado a España de la sede efectiva de la sociedad desde fuera de la UE). A pesar de esto, en el artículo 45.B.11 de la Ley de ITP y AJD, se establece la exención por los conceptos indicados, encuadrándose en las medidas de incentivo a los emprendedores.

Por otra parte, hay otra serie de impuestos de carácter autonómico, que afectan al ejercicio de una actividad empresarial, como puede ser aquellos impuestos que gravan determinadas instalaciones o el ejercicio de determinadas actividades o que gravan el uso de grandes superficies comerciales. También podemos señalar que en algunas CC.AA. se grava la emisión de gases a la atmósfera, impuesto que puede afectar a algunas actividades empresariales.

3. Las Obligaciones fiscales de las empresas

El conjunto de obligaciones que se originan con la aplicación de los tributos, se pueden agrupar en dos conjuntos. Por un lado, se encuentran las obligaciones materiales como son el pago de la cuota tributaria, la realización de pagos a cuenta, las establecidas entre particulares resultantes del tributo y las accesorias, y por otra parte nos encontramos con las obligaciones formales. Estas obligaciones formales, aparecen recogidas en el artículo 29 de LGT, y sin tener carácter pecuniario, su cumplimiento está aparejado a los procedimientos tributarios o aduaneros.

Tabla 16: Resumen de las obligaciones fiscales por realizar actividades económicas

	Personas Físicas	Personas Jurídicas
Antes de iniciar la actividad		
Declaración censal de alta y solicitud del NIF (número de identificación fiscal)	Sí	Sí
Durante el ejercicio de la actividad		
Declaración censal de modificación	Sí	Sí
IAE: declaración de alta		Sí, aquellas entidades no exentas
IRPF: pagos fraccionados y declaración anual	Sí	
Impuesto de sociedades: pagos fraccionados y declaración anual		Sí
IVA: pagos fraccionados y declaración anual	Sí	Sí
Declaración anual de operaciones con terceros	Sí	Sí
Después del cese de la actividad		
Declaración censal de baja	Sí	Sí
IAE: declaración de baja		Sí

Fuente: (AEAT, 2017)

Estas obligaciones no se limitan exclusivamente al período de tiempo durante el que se ejerza una actividad económica, ya que algunas de ellas deberán cumplimentarse con anterioridad al inicio efectivo de la actividad, como es el caso de la declaración censal de alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, o tras el cese del ejercicio de la actividad, (Martínez Gálvez, 2016).

En la Tabla 16, podemos ver que las diferencias en las obligaciones fiscales materiales principales entre las personas físicas y jurídicas, derivan de la diferente sujeción a los impuestos. Las diferencias respecto a las obligaciones formales son apreciables en la Tabla 17 y Tabla 18, donde se recogen las mismas para cada forma jurídica.

Tabla 17: Resumen de las obligaciones formales de las personas físicas

	Empresarios		
	Estimación directa normal	Estimación directa simplificada	Estimación objetiva (módulos)
Obligaciones contables			
Contabilidad ajustada al Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad	Sí	Sí	Sí
Libros registro IRPF			
Libro registro de ventas e ingresos	Sí	Sí	Sí (si el rendimiento neto se calcula por volumen de operaciones)
Libro registro de compras y gastos	Sí	Sí	
Libro registro de bienes de inversión	Sí	Sí	Sí (si se practican amortizaciones)
Libros registro IVA			
	Régimen general	Régimen simplificado	
Libro registro de facturas expedidas	Sí		
Libro registro de facturas recibidas	Sí	Sí	
Libros registro de bienes de inversión	Sí		
Determinadas operaciones intracomunitarias	Sí		

Fuente: (AEAT, 2017)

Tabla 18: Resumen de las obligaciones formales de las entidades

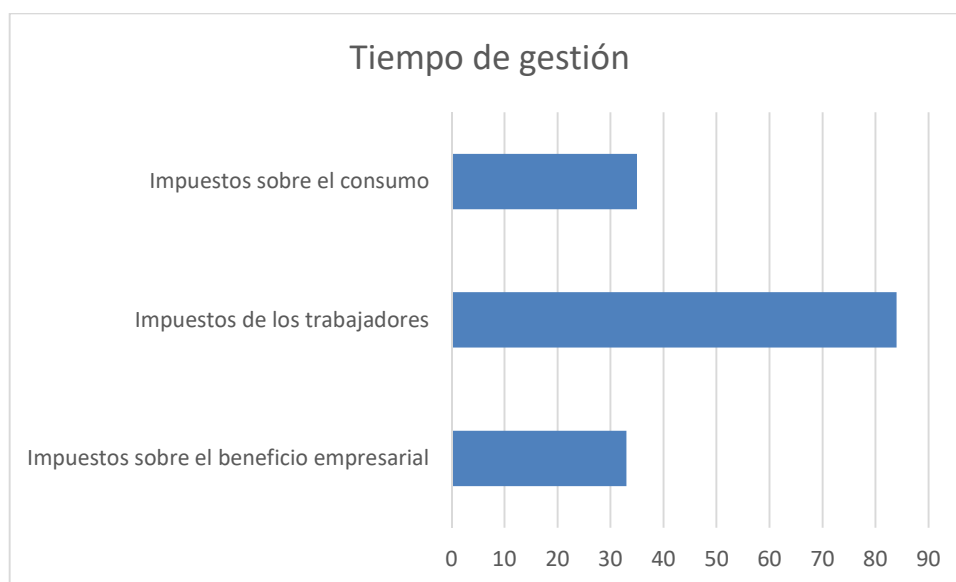
Personas jurídicas formales en entidades	
Obligaciones contables	
Contabilidad ajustada al Código de Comercio y al Plan General de Contabilidad	Sí
Libros contables y societarios	
Libro de inventarios y cuentas anuales	Sí
Libro diario	Sí
Libro de actas	Sí
Libro de acciones nominativas (sociedades anónimas y comanditarias por acciones)	Sí

Libro registro de socios (sociedades limitadas)	Sí
Libros registro IVA	
Libro registro de facturas emitidas	Sí
Libro registro de facturas recibidas	Sí
Libro registro de bienes de inversión	Sí
Determinadas operaciones intracomunitarias	Sí

Fuente: (AEAT, 2017)

Todas estas obligaciones formales van a aumentar los denominados costes de cumplimiento, la cuantificación de los mismos se hace en términos de las horas destinadas a realizar dichas tareas. Precisamente de esta manera se computan en el último informe sobre los sistemas fiscales en el mundo, elaborados conjuntamente por PWC & World Bank Group (2017). De los datos disponibles en dicho informe elegimos los relativos al tiempo medio de gestión de los impuestos en el caso de España (Figura 5), resultando en un total de 152 horas anuales, por debajo de la media de Unión Europea, que se encuentra en 164 horas anuales. Es evidente que cuanto mayor sea la complejidad de la empresa y su tamaño, mayor tiempo se tendrá que dedicar a cumplir con las obligaciones fiscales, y por tanto mayor coste tendrá.

Figura 5: Tiempo de gestión en horas para el año 2015



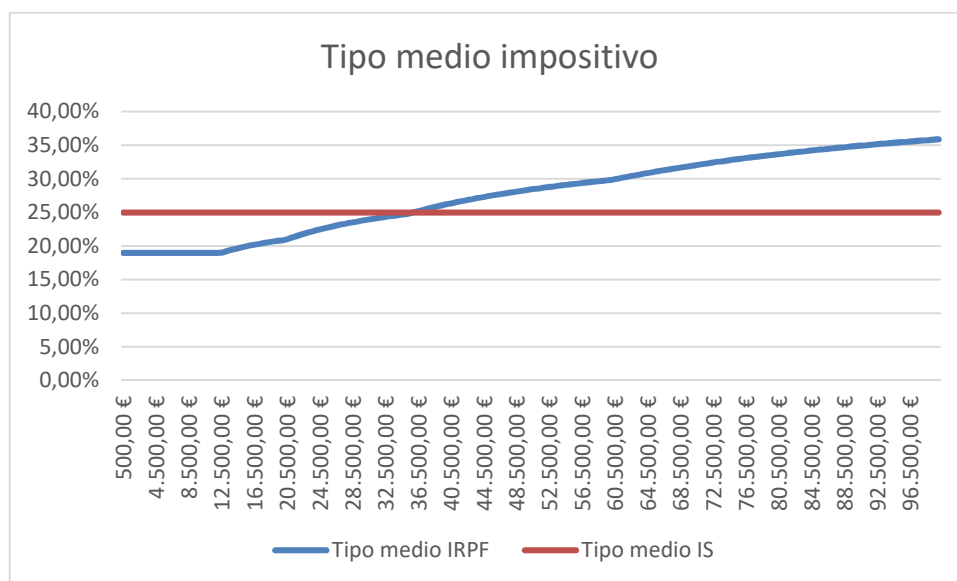
Fuente: Informe Paying Taxes 2017

4. Tributación e incentivos fiscales

Después de la panorámica sobre la forma en que en la actualidad el sistema fiscal grava la actividad económica, vamos a finalizar con su contextualización de sus posibles efectos en la elección de la forma jurídica que se adopta para la titularidad y en el impulso a la actividad empresarial.

Tras revisar la normativa tributaria, analizando las diferencias existentes en materia tributaria en función de la forma jurídica, podemos preguntarnos cuando es conveniente una u otra en función de la fiscalidad. La tributación de los rendimientos de actividades económicas, será la que mayor influencia tenga en la toma de decisiones.

Figura 6: Tipo impositivo medio



Fuente: Elaboración propia

En la Figura 6, podemos ver el tipo medio, es decir, la cuota íntegra en función de la base imponible del impuesto, si el rendimiento de la actividad económica es el único ingreso de la empresa (se ha utilizado para el cálculo una tabla del IRPF, como si tributará el 100% a nivel estatal, doblando la Tabla 1). Como se puede ver, a partir de

determinada base imponible, el tipo medio del IRPF supera al del IS. Como ya se ha dicho, a mayor beneficio, más beneficioso será tributar por IS.

Una cosa que debe tenerse en cuenta, es que al constituir una entidad y existe un reparto de dividendos, la tributación de los rendimientos de la empresa societaria, van a ser objeto de una doble tributación. Por un lado, se someterán al IS, y por otro formarán parte de la base imponible del ahorro en el IRPF del receptor del dividendo. Esto resultará en que la ventaja de adoptar una forma jurídica en vez de ser un empresario individual, se aprecie tributariamente para beneficios más elevados.

En el caso de que un socio sea un gerente-asalariado, el sueldo del mismo será deducible en el cálculo de la base imponible de la sociedad y tributará como rendimiento de trabajo en el IRPF. Esta situación resulta más ventajosa que la tributación en exclusiva por IRPF (Domínguez Barrero, 2014).

Resulta de especial relevancia el análisis de las medidas, recogidas en los impuestos, que persiguen incentivar el inicio y desarrollo de la actividad empresarial y estimular la realización de determinadas acciones que pueden resultar de interés general. Debido a la estructura del tejido empresarial español donde la mayoría de las empresas son PYMES, las actuaciones tributarias a favor del emprendimiento adquieren una especial relevancia.

El régimen fiscal de las entidades de reducida dimensión se adscribe a este conjunto de medidas incentivadoras. Es evidente que no resulta neutral para los contribuyentes que no pueden adscribirse al mismo, pero debe interpretarse como un mecanismo de discriminación positiva, y no como un privilegio tributario, debido a las dificultades que encuentran las PYMES en el desarrollo de su actividad (Vaquero García, 2016).

Para favorecer el autoempleo, la LIRPF, en el artículo 7.n, recoge una exención de la percepción de las prestaciones por desempleo en la modalidad de pago única, siempre que se destine al inicio de una actividad empresarial o la inversión en una entidad que desarrolle una actividad, con la condición de mantener la actividad o la participación durante un plazo de 5 años. Con esta medida, se pretende fomentar que aquellas

personas que se encuentren desempleadas, busquen una alternativa a la contratación por cuenta ajena en el emprendimiento. Junto a esta medida, se recogen otros incentivos fiscales de los que ya se ha hablado. Así pues, en la Tabla 19 se recoge el beneficio estimado (en millones de euros) y potenciales beneficiarios (entre paréntesis), con base en las memorias de los Presupuestos de Beneficios fiscales, de estos incentivos.

Por la progresión de los datos que aparecen en la Tabla 19, parece que el número de beneficiarios de las exenciones por desempleo por pago único tiene una tendencia decreciente. Esta reducción se asocia a al agotamiento del número de beneficiarios de la prestación contributiva al igual que a la reducción en el importe líquido percibido, lo que puede condicionar la utilidad de esta medida para el incremento del número de emprendedores. En cuanto a la reducción por rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva, cuya caída en el monto, que no en el número de beneficiarios, apuntaba a un agotamiento, ha repuntado en el año 2017, aunque el beneficio fiscal medio por declarante pasa de los 49,46 euros (2013) a los 27,96 euros (2017).

En relación a los incentivos implantados en el año 2016, aún es pronto para evaluarlos, pero parece que mientras la reducción de determinadas actividades en estimación directa pierde peso, la reducción por los rendimientos de nuevas actividades en estimación directa, adquiere cierta relevancia.

Tabla 19: Presupuestos de beneficios fiscales por conceptos en el IRPF, en millones de euros y número de beneficiarios (2013 – 2017)

Concepto	2013	2014	2015	2016	2017
Reducción por rendimientos de determinadas actividades en estimación directa	-	-	-	34,6 (620.833)	13,49 (560.464)
Reducción por rendimientos de actividades económicas en estimación objetiva	42,75 (864.241)	47,65 (814.392)	19,63 (841.231)	19,55 (1.086.743)	36,64 (1.310.124)
Reducción por rendimientos de nuevas actividades económicas en estimación directa	-	-	-	4,8 (13.889)	14,25 (33.694)
Deducciones por actividades económicas	8,53 (7.112)	6,09 (6.765)	3,03 (2.999)	5,71 (7.797)	3,96 (6.783)

Exenciones de prestaciones por desempleo por pago único	13,79 (135.670)	11,96 (142.727)	14,93 (150.927)	11,31 (155.000)	9,08 (129.863)
---------------------------------------------------------	--------------------	--------------------	--------------------	--------------------	-------------------

Fuente: (Vaquero García, 2016)

Otros impuestos que recogen medidas para favorecer el emprendimiento, son el ITP y AJD y el IVA. En el primero de ellos, se trata de la exención explicada en el apartado anterior, mientras que en el segundo de ellos se tratará del llamado IVA de caja, es decir, la liquidación del IVA de las facturas efectivamente cobrado, de tal forma que se pretende evitar que el empresario adelante el IVA repercutido no cobrado. La aplicación de esta medida es voluntaria, y solo la podrán aplicar las personas físicas, no sujetas al régimen de estimación objetiva, y a las entidades jurídicas con un volumen de facturación de 2 millones de euros.

La problemática que tiene asociado el IVA de caja, es que, al no repercutir el IVA no cobrado, los clientes tampoco podrán deducirse el IVA soportado, pudiendo haber presiones para no acogerse a él. El problema más importante si cabe, es que los empresarios tendrán que ingresar, aunque más tarde, el IVA de cada año pese a no haberse cobrado. Esto ha hecho que, no se hayan acogido a este criterio las personas estimadas.

Conclusiones

A lo largo del presente trabajo, hemos analizado las obligaciones tributarias actuales en España de los titulares de una actividad económica. Se observa la existencia de diferencias importantes en la tributación tanto en función de la personalidad del titular de la actividad (persona física o jurídica) como del tamaño de la misma, las cuales se aprecian de forma más relevante en la tributación de la renta generada por las actividades económicas, dependiendo de si se somete al IRPF o al IS, tal como hemos destacado en este trabajo. Aunque la imposición sobre la renta sea la que tenga mayor peso, también existen otras obligaciones tributarias que hay que tener en cuenta y tal como se expuso en algunas hay diferencias según que el titular de la actividad económica sea una persona física o jurídica.

En vista de esto, vemos que el sistema no es neutral en el tratamiento de la actividad económica en función de la personalidad del titular, de ahí que cuando se decida iniciar una actividad económica, o incluso a lo largo de la misma si se producen cambios sustanciales, un factor a tener en cuenta sea la tributación para optar o no, por la forma societaria.

Otro aspecto que hemos tratado de resaltar es las diferencias de gravamen en los impuestos sobre la renta, tanto IRPF como IS, en función del tamaño de la actividad económica. Así los métodos de estimación objetiva en IRPF o el régimen de empresas de reducida dimensión, tienen como objetivo ofrecer un trato favorable a las actividades más pequeñas, en relación con el régimen general.

Hay que tener en cuenta que el método de estimación objetiva es una peculiaridad de nuestro sistema fiscal, que garantizó una recaudación con pocos costes administrativos y de cumplimiento, pero que es contraria a la neutralidad en el tratamiento de las rentas. Hay controversia sobre este particular, con una clara tendencia a favor de su supresión, algo que ya se propuso en la última reforma de IRPF, pero que no se implantó, pero sí

se produjo un endurecimiento progresivo en las condiciones para aplicar el mismo. Hay quien defiende su continuidad como garantía de recaudación sin incurrir en elevados costes de control del posible fraude.

A la vista de los incentivos adoptados, se observa cómo a través del sistema fiscal se intenta impulsar la actividad emprendedora, tanto con medidas que permiten la compensación de bases imponibles negativas, como con el impulso de la actividad inversora a través de deducciones o de diferimiento de impuestos con la posibilidad de amortizaciones aceleradas o libertad de amortización.

Otro aspecto a señalar es el importante número de obligaciones formales que se les exigen a los obligados tributarios, lo que se puede apreciar por el número de horas que tienen que emplear en atender las mismas. Sería importante que se redujeran, a lo que puede contribuir las nuevas tecnologías, aunque al principio supongan un coste inicial de adaptación importante, pero superado ese umbral puede contribuir a reducir dichos costes de cumplimiento.

Por último, nos parece interesante destacar que la falta de neutralidad está justificada si se consiguen los objetivos perseguidos, protección de las actividades pequeñas, impulso de determinadas inversiones, favorecer la actividad emprendedora, entre otros. Pero hay que tener en cuenta que esto tiene un coste en términos de recaudación, tal como se recoge en los presupuestos de beneficios fiscales, por lo que es muy importante estudiar de forma rigurosa el alcance o no de los objetivos que justifican estos costes. Esta es una línea más allá del alcance de este trabajo que sólo pretendía realizar una visión panorámica del tratamiento fiscal actual de las actividades económicas.

Bibliografía

- AEAT. (Junio de 2017). *Agencia Tributaria*. Obtenido de Agencia Tributaria: <http://www.agenciatributaria.es/>
- Albi, E., Paredes, R., & Rodríguez Ondarza, J. A. (2015). *Sistema Fiscal Español I*. Barcelona: Ariel.
- Albi, E., Paredes, R., & Rodríguez Ondarza, J. A. (2015). *Sistema Fiscal Español II*. Barcelona: Ariel.
- Álvarez Barbeito, P. (2008). *Cuestiones Esenciales de la Fiscalidad de Las PYMES*. 2005: Tórculo Artes Gráficas.
- Álvarez Martínez, J., Jiménez Compaired, I., & Ruiz Baña, M. L. (2015). Impuesto sobre Sociedades. En J. Martín Queralt, J. M. Tejerizo López, A. Cayón Galiardo, & ..., *Manual de Derecho Tributario*. Aranzadi S.A.U.
- Amado Guirado, J. (2014). *Gestión Fiscal en la Empresa*. Madrid: Wolters Kluwer.
- Aneiros Pereira, J. (2015). El Tratamiento Tributario de los Gastos Financieros en el Impuesto sobre Sociedades. *Crónica Tributaria* Nº 157, 7 - 23.
- Camarena Gutiérrez, J. E. (2009). La Estimación Objetiva como Método de Determinación de la Base Imponible en los Impuestos que Gravan la Renta de Actividades Empresariales: Un Estudio a Propósito de la Experiencia Española. *Documentos* Nº18.
- Cencerrado Millán, E. (2004). Algunas Consideraciones sobre la Relevancia de la Inscripción Contable de los Ingresos y de los Gastos en la Determinación de la Base Imponible. *Estudios Financieros* Nº 254, 61 - 90.
- Domingo Pérez, G. (2007). Aspectos Legales de la Creación de Empresas. *Revista de Contabilidad Y Dirección*, 49-71.
- Domínguez Barrero, F. (2014). *Introducción a la Planificación Fiscal*. Zaragoza: Servicio de publicaciones. Universidad de Zaragoza.
- Galán Ruiz, J., & Rodríguez Ondarza, J. A. (2010). Convenios de Doble Imposición Internacional. Análisis del Caso Español. *Documentos* Nº 19, 1 - 410.
- Guerra Reguera, M. (2016). Régimen Simplificado. En L. A. Malvarez Pascual, R. Lasarte López, A. Luque Cortella, A. Cubero Truyo, R. Martín Palanco, J. Márquez Morales, & ..., *Los Regímenes Especiales del Impuesto sobre Sociedades y del IVA* (págs. 333 - 347). Madrid: Tecnos.

- Herrera Molina, P. M. (1998). *Capacidad Económica y Sistema Fiscal (Análisis del Ordenamiento Español a la Luz del Derecho Alemán)*. Marcial Pons Librero Editor .
- Jerez Barroso, L. (2011). Base Imponible y Neutralidad del Impuesto de Sociedades: Alternativas y Experiencias. *Hacienda Pública y Española*, 113 - 146.
- Jerez Barroso, L., & Picos Sánchez, F. (2012). La Neutralidad Financiera en el Impuesto sobre Sociedades: Microsimulación de las Opciones de Reforma para España. *Hacienda Pública Española*, 23 - 56.
- López Espadafor, C. M. (2006). La Necesaria Reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: su Articulación como Recurso de las Haciendas Locales y su Coordinación dentro del Sistema Tributario Español. *Documentos*. España: Instituto de Estudios Fiscales.
- López-Laborda, J., Trueba Cortés, M. C., & Zárate Marco, A. (2004). La Reforma del Impuesto sobre Actividades Económicas: Una Valoración con Microdatos de la Ciudad de Zaragoza. *Papeles de Trabajo*. España: Instituto de Estudios Fiscales.
- Málvarez Pascual, L. (2016). El Impuesto sobre Sociedades. En L. Málvarez Pascual, J. P. Martínez Gálvez, S. Ramírez Gómez, & A. J. Sánchez Pino, *Régimen Fiscal de la Empresa* (págs. 69 - 155). Madrid: Tecnos.
- Martín Palanco, R. (2016). Incentivos Fiscales para las Entidades de Reducida Dimensión. En L. A. Malvarez Pascual, R. Lasarte López, A. Luque Cortella, A. Cubero Truyo, R. Martín Palanco, J. Márquez Morales, & ..., *Los Regímenes Especiales del Impuesto sobre Sociedades y del IVA* (págs. 213 - 231). Madrid: Tecnos.
- Martínez Gálvez, J. P. (2016). Las Oligaciones Fiscales de la Empresa. En L. Malvarez Pascual, J. P. Martínez Gálvez, S. Ramírez Gómez, & A. J. Sánchez Pino, *Régimen Fiscal de la Empresa* (págs. 51 - 67). Madrid: Tecnos.
- Martínez Muñoz, Y. (2012). El Mínimo por Descendientes en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y los Principios de Justicia Tributaria. *QF. Quincena Fiscal N°18*, 39 - 67.
- Montesinos Oltra, S. (2017). La Compensación de Bases Imponibles negativas: ¿es un derecho de crédito? *Carta Tributaria. Revista de Opinión N° 24*, 41 - 56.
- Paredes Gómez, R. (2006). Neutralidad Fiscal en la Elección de la Forma Jurídica y el Tamaño de la Empresa: Aproximación Empírica y Propuestas de Reforma de la Imposición Empresarial en España. *XIII Encuentro de Economía Pública*. Playadulce: Almería: Universidad de Almería, Servicio de Publicaciones;.
- Paredes Gómez, R. (2006). Tributación de la Renta Empresarial en el Contexto Europeo. *Crónica Tributaria N°119*, 123-156.

- Picos Sánchez, F., & Gago Rodríguez, A. (2004). El Impuesto Dual: Argumentos Teóricos e Implicaciones de Política Fiscal. *Hacienda Pública Española / Revista de Economía Pública* Nº171, 103 - 130.
- PWC & World Bank Group. (2017). *Paying Taxes 2017*.
- Ramírez Gómez, S. (2016). El Impuesto sobre el Valor Añadido. En L. Málvarez Pascual, J. P. Martínez Gálvez, S. Ramírez Gómez, & A. J. Sánchez Pino, *Régimen Fiscal de la empresa* (págs. 183 - 241). Madrid: Tecnos.
- Rodríguez Ondarza, J. A., Rojí Chandro, L. A., Rojí Pérez, S., & Sánchez González, M. (2014). Curso Básico del Impuesto sobre Sociedades (III): La Base Imponible, Determinación y Ajustes. *Revista Contable* Nº21, 72 - 85.
- Rodríguez Ondarza, J. A., Rojí Chandro, L. A., Rojí Pérez, S., & Sánchez González, M. (2015). Impuesto sobre Sociedades: Imputación temporal. Inscripción contable de ingresos y gastos (Ley 27/2014). *Revista Contable* Nº32, 30 - 52.
- Rojí Chandro, L. A., & Rojí Pérez, S. (2016). Las Bases Imponibles Negativas en el Impuesto sobre Sociedades: Compensación, Comprobación y Contabilización. *Revista Contable* Nº 40, 16 - 35.
- Sánchez Blázquez, V. M. (2001). El Mínimo Personal y Familiar, la Base Liquidable y la Tarifa en el Nuevo IRPF. *Revista de la Facultad de Ciencias Jurídicas* Nº6, 286 - 318.
- Sánchez Pino, A. J., & Martínez Gálvez, J. P. (2016). La Tributación de las Actividades Económicas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En L. Malvárez Pascual, J. P. Martínez Gálvez, S. Ramírez Gómez, & A. J. Sánchez Pino, *Régimen Fiscal de la Empresa* (págs. 157 - 181). Madrid: Tecnos.
- Tejerizo López, J. M. (2015). Impuesto sobre el Valor Añadido. En J. Martín Queralt, J. M. Tejerizo López, A. Cayón Galiardo, & ..., *Manual de Derecho Tributario*. Aranzadi, S.A.U.
- Todoí Cervera, F. (2013). *Creación de Empresas, Paso a Paso*. Madrid: Wolters Kluwer.
- Vaquero García, A. (2016). Actuaciones Fiscales en Materia de Emprendimiento: Resultados y Líneas de Mejora. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 1 - 20.
- Vaquero García, A. (2016). Valoración del Método de Estimación Objetiva en el IRPF. ¿Es Necesaria una Reforma? *Crónica Tributaria* Nº159, 183 - 205.
- Vidal Martí, B. (2017). La Declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Ejercicio 2016. *Carta Tributaria. Revista de Opinión*. Nº 25, 12 -25.

Normativa

Constitución Española. *Boletín Oficial del Estado, Gaceta de Madrid*. Madrid. 29 de diciembre de 1978, núm. 311.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid, 29 de noviembre de 2006, núm. 285.

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid, 31 de marzo de 2007, núm. 78.

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid. 18 de diciembre de 2003, núm. 302.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid. 28 de noviembre de 2014, núm. 288.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid. 9 de marzo de 2004, núm. 59.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid. 20 de noviembre de 2007, núm. 278.

Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid. 29 de septiembre de 1990, núm. 234.

Orden HAP/2430/2015, de 12 de noviembre, por la que se desarrollan para el año 2016 el método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid. 18 de noviembre de 2015, núm. 276.

Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid. 19 de diciembre de 2009, núm. 305.

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid. 11 de julio de 2015, núm. 165.

Recomendación de la Comisión, de 6 de mayo de 2003, sobre la definición de microempresas, pequeñas y medianas empresas. *Diario Oficial de la Unión Europea*. Luxemburgo. 20 de mayo de 2003, núm. 124.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid. 29 de diciembre de 1992, núm. 312.

Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid. 7 de junio de 1991, núm. 136.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. *Boletín Oficial del Estado*. Madrid. 19 de diciembre de 1987, núm. 303.